

الأثر التفاعلي بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي لمراجع الحسابات على فترة تأخير التقارير المالية: دراسة تطبيقية

إعداد/

أ.م.د. محمد صابر حموده السيد
أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد
كلية التجارة- جامعة المنوفية

أ.م.د. علاء عاشور عبد الله زلط
أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد
كلية التجارة- جامعة المنوفية

الباحثة/ إيمان محمد حمدي عبد العظيم ناجي
باحثة ماجستير
كلية التجارة – جامعة المنوفية

الأثر التفاعلي بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي لمراجع الحسابات على فترة تأخير التقارير المالية: دراسة تطبيقية

• ملخص البحث:

هدفت الدراسة إلى اختبار وتقييم الأثر التفاعلي للمراجعة المشتركة والتخصص الصناعي لمراجع الحسابات على فترة تأخير التقارير المالية، وقد تم إجراء الدراسة التطبيقية على عينة حكومية قطاعية بلغت (٥٢) شركة موزعة على ١٣ قطاع مختلف لتشمل قطاعات (الاتصالات ، العقارات ، المرافق ، الموارد الأساسية ، تجارة وموزعون ، خدمات النقل والشحن ، خدمات ومنتجات صناعية وسيارات ، رعاية صحية وأدوية ، سياحة وترفيه، مقاولات وإنشاءات هندسية ، منسوجات و سلع معمرة ، مواد البناء ، ورق ومواد تعبئة وتغليف) وقد بلغ عدد المشاهدات ٣٦٤ مشاهدة، خلال الفترة من عام ٢٠١٥ م وحتى عام ٢٠٢١ م ، وقد انتهت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين القطاعات المختلفة فيما يتعلق بكل من المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع وفترة تأخير التقارير المالية ، وكذلك وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين كل من المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع من ناحية وفترة تأخير التقارير المالية من ناحية أخرى، أيضاً أشارت النتائج إلى التأثير المعنوي للمراجعة المشتركة على فترة تأخير التقارير المالية بالشركات محل الدراسة وكذلك التأثير المعنوي للتخصص الصناعي على فترة تأخير التقارير المالية بالشركات محل الدراسة، بالإضافة إلى الأثر التفاعلي بين كل من المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع على فترة تأخير التقارير المالية بالشركات محل الدراسة .

الكلمات المفتاحية: المراجعة المشتركة - التخصص الصناعي للمراجع - فترة تأخير التقارير المالية.

• Abstract:

The study aimed to test and evaluate the interactive impact of joint audit and auditor's industrial specialization on financial reports delay. An applied study was conducted on a sectorial judgmental sample of (52) companies distributed in 13 different sectors includes (communications, real estate, utilities, basic resources, trade and distributors, transport and freight services, services and industrial products and cars, health care and medicines, tourism and entertainment, contracting and engineering constructions, textiles and durable goods, building materials, paper and packaging materials) with a total number of (364) observations, during the period from 2015 to 2021, The study concluded that there are a significant statistically differences of joint audit, auditor's industrial specialization and financial reports delay according to the different sectors, as well as results shows a significant statistically correlation between joint audit and auditor's industrial specialization on the one hand and financial reports delay on the other hand. Also, the results indicated a significant impact of joint audit on financial reports delay. in addition, the results shows a significant impact of industrial specialization on financial reports delay, Also a significant interaction impact between joint auditing and industrial specialization on financial reports delay.

Key Words; joint auditing, industrial specialization, financial reports delay.

الأثر التفاعلي بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي لمراجع الحسابات على فترة تأخير التقارير المالية: دراسة تطبيقية

١. مقدمة الدراسة

تعتبر التقارير المالية للشركات الأداة الأساسية التي يعتمد عليها كل من الأطراف الداخلية والأطراف ذات الصلة في اتخاذ القرارات الإستثمارية الرشيدة، ويتأثر التوقيت المناسب لإصدار التقارير المالية لتكون جاهزة لمستخدميها بالفترة التي تستغرقها عملية المراجعة حيث لا يمكن الإفصاح عن التقارير المالية السنوية إلا بعد قيام المراجع بإبداء رأيه الفني المحايد في مدى عدالة وصدق القوائم المالية، وفي مصر قامت الهيئة العامة لسوق المال بإصدار قانون رأس المال رقم (٩٥) لسنة ١٩٩٢ والذي من خلاله تم إلزام الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية المصري بتقديم القوائم المالية السنوية مرفقاً بها تقرير المراجع خلال ٩٠ يوماً من تاريخ نهاية السنة المالية، كما قامت الهيئة العامة للرقابة المالية بإصدار قواعد تنص على ضرورة قيام الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية المصري بتقديم نسخة من القوائم المالية السنوية مرفقاً بها تقرير المراجع قبل بدء أول جلسة تداول تالية لتاريخ توقيع المراجع، ويتم إعداد القوائم المالية السنوية وإعتمادها من الجمعية العامة خلال مدة لا تزيد عن ثلاثة أشهر من تاريخ نهاية السنة المالية. وبالتالي يتعرض مراجعي الحسابات لكثير من الضغوطات من أجل تخفيض الفترة الزمنية اللازمة لتنفيذ عملية المراجعة والتي تتراوح بين تاريخ نهاية السنة المالية حتى تاريخ توقيعه على تقرير المراجعة والتي تعرف بفترة تأخير تقرير المراجع (السيد، ٢٠١٨).

وفي ضوء ذلك تواجه مهنة المراجعة العديد من التحديات الناتجة عن الأزمات المالية وفقدان الثقة في التقارير المالية لهذه الشركات بالشكل الذي أدى إلى الإضرار بمصالح المستثمرين والأطراف ذوى العلاقة، وهذا ما إستدعى اللجنة الأوروبية إلى إصدار ما يعرف بالورقة الخضراء (Green paper) التي طرحت إمكانية تعميم التجربة الفرنسية التي تلزم الشركات المساهمة بتعيين اثنين من المراجعين معاً للقيام بمهمة المراجعة وإصدار تقرير مراجعة واحد (Bedard et al, 2012).

وفي نفس السياق أشارت دراسة (Baldauf and steckel, 2012) إلى أن المراجعة المشتركة تساعد على تنفيذ عملية المراجعة من خلال قيام مكتبي مراجعة أو أكثر بمراجعة القوائم المالية لعميل واحد ويتم إصدار تقرير مراجعة مشترك يحمل توقيع كلاً من مراقبي الحسابات المشاركين في عملية المراجعة وهو ما يعرف بالمراجعة المشتركة. وتعتبر الدنمارك من أقدم الدول التي طبقت أسلوب المراجعة المشتركة بداية من عام ١٩٣٠ حيث كانت الشركات الدنماركية يتم مراجعة حساباتها من خلال اثنين من مراقبي الحسابات المستقلين وذلك بشكل إلزامي وإستمر ذلك حتى عام ٢٠٠٤، وفي عام ٢٠٠٥ ألغى التطبيق الإلزامي للمراجعة المشتركة في الدنمارك.

ومع كبر وتعقد حجم العمليات في المنشآت الصناعية تأثرت مهنة المراجعة كثيراً بالشكل الذي أدى إلى ضرورة تطوير العمل المهني للمراجع بفعالية بحيث يصبح المراجع أكثر خبرة ومعرفة بطبيعة عمله وصناعة عملائه بالشكل الذي يساعد على المعرفة الدقيقة لمخاطر المراجعة والتخطيط لعملية المراجعة وهو ما يضطر مكاتب المراجعة ضرورة العمل على إكتساب الخبرات والمهارات والقدرات المهنية والعلمية لمواجهة التغيرات في بيئة الأعمال الحديثة، وفي ضوء هذه التطورات إتجه المراجعون للقيام بأداء خدمات المراجعة للعملاء اللذين ينتمون إلى قطاع صناعي واحد وذلك يعرف بالتخصص الصناعي للمراجع والذي يعتبر وسيلة فعالة لتقديم خدمات مراجعة بجودة عالية، حيث يؤدي التخصص الصناعي في النهاية إلى زيادة جودة المعلومات المحاسبية ومن ثم جودة التقارير المالية (وهدان، ٢٠١٩).

وفي ضوء ما سبق تتناول هذه الدراسة الأثر التفاعلي بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع على فترة تأخير التقارير المالية بالتطبيق على البيئة المصرية.

الأثر التفاعلي بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي لمراجع الحسابات على فترة تأخير التقارير المالية: دراسة تطبيقية

٢. مشكلة الدراسة

يعتمد المستثمر في المقام الأول على وجود تقارير مالية موثوق فيها ومعتمدة من مكتب المراجعة ، ويؤثر تأخير التقارير المالية على توقيت الإفصاح عنها ، حيث لا يمكن الإفصاح عن التقارير المالية إلا بعد توقيع المراجع وإصدار القوائم المالية التي تم مراجعتها (Nelson and Shukeri,2011). حيث يعتبر توقيت إصدار تقرير مراجع الحسابات من المتغيرات التي يمكن أن تؤثر على منفعة المعلومات المقدمة في ذلك التقرير ، فتقديم التقرير في الوقت المناسب يساعد مستخدميه على تحقيق الإستفادة المرجوة منه ويؤدي تأخير تقرير المراجع إلى عدم تماثل المعلومات بين مستخدمي التقارير المالية وانتشار حالة عدم التأكد عند إتخاذ القرارات، كما يؤدي تأخير التقارير المالية إلى انخفاض كفاءة المعلومات في سوق الأوراق المالية نظراً لعدم الإعلان عن الأرباح في أقرب وقت ممكن ، وبالتالي إنتشار ظاهرة الشائعات (السيد ، ٢٠١٨).

ونتيجة لذلك فقد قامت العديد من المنظمات المهنية بإصدار التشريعات التي تساعد على تخفيض فترة تأخير تقرير المراجع وتقديمه في التوقيت المناسب من خلال بذل المزيد من الجهد لتخفيض فترة تنفيذ عملية المراجعة، وقد أشارت العديد من الدراسات السابقة (Doa; and Pham,2014) (AlBhoorandKhamees,2016) ، (Karami etal,2017) ، (Badawy and Aly,2018) ، (منصور، ٢٠١٨) إلى أن التخصص الصناعي للمراجع يؤدي إلى انخفاض فترة تأخير تقرير المراجع حيث أنه يؤثر عكسياً على فترة تأخير التقارير ، وعلى العكس من ذلك أشارت بعض الدراسات دراسة (إبراهيم والبراك ، ٢٠١٨) إلى أن التخصص الصناعي للمراجع لا يؤثر على فترة تأخير التقارير المالية نظراً للتأثير الإيجابي للتخصص الصناعي للمراجع على فترة تأخير التقارير المالية والذي يعود إلى أن مكاتب المراجعة المتخصصة لا تحتاج وقت لفهم النظم المحاسبية والقواعد الضريبية ومتطلبات أنظمة التقارير المالية بالإضافة إلي إكتسابها خبرة إكتشاف الأخطاء مما يؤدي إلى مراجعة القوائم المالية للشركات محل المراجعة في أقل وقت ممكن مما يؤدي إلى انخفاض فترة التقارير المالية .

وفي سياق آخر أشارت دراسة (الوكيل ، ٢٠٢٠) إلى وجود علاقة عكسية بين تطبيق المراجعة المشتركة وتأخير إصدار تقرير المراجعة ويعنى ذلك أن تطبيق المراجعة المشتركة يؤدي إلى تخفيض فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة.

وفي ضوء ما سبق يمكن تلخيص مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية:

١/٢ إلى أي مدى يوجد إختلاف بين الشركات المقيدة في البورصة المصرية فيما يتعلق

بكل من المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع وفترة تأخير التقارير المالية ؟

٢/٢ إلى أي مدى توجد علاقة بين كل من التخصص الصناعي لمراجع الحسابات

ومراجعة تقاريرها بواسطة مراجعين أو أكثر "المراجعة المشتركة " من ناحية وفترة

تأخير التقارير المالية من ناحية أخرى؟

٣/٢ هل يوجد تأثير لمراجعة التقارير المالية للشركات بواسطة مراجعين أو أكثر

"المراجعة المشتركة" على فترة تأخير التقارير المالية للشركات المقيدة بالبورصة

المصرية؟

٤/٢ هل يوجد تأثير للتخصص الصناعي لمكتب المراجعة على فترة تأخير التقارير المالية

للشركات المقيدة بالبورصة المصرية؟

٥/٢ هل يوجد أثر للتفاعل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع على

فترة تأخير التقارير المالية للشركات المقيدة في البورصة المصرية؟

٣. أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلي تحقيق هدف رئيسي يتمثل في دراسة الأثر التفاعلي بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع على فترة تأخير التقارير ، ويمكن تقسيم الهدف الرئيس للدراسة إلى مجموعة من الأهداف الفرعية على النحو التالي

الأثر التفاعلي بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي لمراجع الحسابات على فترة تأخير التقارير المالية: دراسة تطبيقية

١/٣ دراسة الفروق بين الشركات المقيدة في البورصة المصرية فيما يتعلق بكل من المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي لمكتب المراجع وفترة تأخير التقارير المالية.
٢/٣ تحليل العلاقة بين كل من المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع من ناحية وفترة تأخير التقارير المالية للشركات من ناحية أخرى.
٣/٣ تقييم تأثير مراجعة التقارير المالية للشركات بواسطة مراجع أو أكثر "المراجعة المشتركة" على فترة تأخير التقارير المالية في الشركات المقيدة في البورصة المصرية.
٤/٣ تقييم تأثير التخصص الصناعي لمكتب المراجعة على فترة تأخير التقارير المالية في الشركات المقيدة في البورصة المصرية.
٥/٣ تقييم الأثر التفاعلي بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع على فترة تأخير التقارير المالية في الشركات المقيدة في البورصة المصرية.

٤. أهمية الدراسة

يمكن عرض أهمية الدراسة على المستوى العلمي والعملى على النحو التالي :

١/٤ الأهمية العلمية للدراسة:

١/١/٤ تتناول الدراسة موضوعاً مازال يثير جدلاً في الفكر المحاسبي والدراسات السابقة ذات الصلة والذي يتعلق بمراجعة تقارير الشركة سواءً من خلال مكاتب مراجعة متخصصة في الصناعة (التخصص الصناعي للمراجع) أو من خلال أكثر من مكتب مراجعة (المراجعة المشتركة).

٢/١/٤ أثار توقيت تأخير التقارير المالية جدلاً كبيراً في الدراسات السابقة ذات الصلة لأهمية توقيت إصدار التقارير المالية ودورها في خدمة الأطراف ذوى العلاقة.

٢/٤ الأهمية العملية للدراسة:

١/٢/٤ زيادة الإهتمام بجودة التقارير المالية للشركات من خلال تفعيل جودة عملية المراجعة ويأتى من أهم محددات جودة عملية المراجعة موضوعى المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي لمكتب المراجعة وهو ماتحاول الدراسة تحليل وتقييم التقارير المالية للشركات المقيدة بالبورصة .

٢/٢/٤ إهتمام الأطراف ذوى العلاقة بتوقيت إصدار التقارير المالية للشركات لتأثيره على قرارات الإستثمار والتمويل ومصالح الأطراف ذوى العلاقة .

٥. الدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع

سوف يتم عرض أهم أدبيات الفكر المحاسبي المتعلقة بمتغيرات الدراسة بهدف تحديد الفجوة البحثية وموضع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة، وفي ضوء ذلك تم تقسيم الدراسات السابقة إلى خمسة محاور رئيسة على النحو التالي :-

١/٥ دراسات ذات الصلة بالمراجعة المشتركة

حيث قامت دراسة (Andre,etal,2013) بإختبار أثر العلاقة بين المراجعة المشتركة وأتعاب المراجعة، ولتحقيق هذا الهدف إقترحت الدراسة تطبيق عمليات المراجعة المشتركة كوسيلة لتحسين جودة المراجعة، وبمقارنة أتعاب المراجعة المدفوعة خلال الفترة من ٢٠٠٧ إلى ٢٠١١ من قبل الشركات المدرجة في فرنسا التي تعتمد على المراجعة المشتركة الإلزامية مع التي تدفعها الشركات البريطانية والإيطالية، فقد أشارت نتائج الدراسة إلى أن أتعاب المراجعة في البلدان التي تتمتع بحماية عالية للمستثمرين مثل المملكة المتحدة تكون أكبر من تلك الموجودة في البلدان التي تتمتع بحماية منخفضة للمستثمرين مثل فرنسا وإيطاليا .

كذلك هدفت دراسة (Labo ,et al, 2013) تقييم مدى تأثير المراجعة المشتركة على التحفظ المحاسبي المشروط وغير المشروط ولتحقيق هدف الدراسة تم إختيار عينة من الشركات الفرنسية، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أن المزج بين مراجع يعمل بالمنشآت التي تعمل بمكاتب المراجعة الكبرى مع مراجع يعمل فى المنشآت الأخرى المتوسطة والصغيرة يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة، وهذا المزيج يجبر الشركات على تبني سياسات محاسبية متحفظة وأيضاً إصدار قوائم مالية أكثر تحفظاً.

الأثر التفاعلي بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي لمراجع الحسابات على فترة تأخير التقارير المالية: دراسة تطبيقية

كما هدفت دراسة (متولى، ٢٠١٣) إلى توضيح العلاقات التأثيرية بين كل من المراجعة المشتركة وإعادة صياغة القوائم المالية ودقة تقرير المراجع الخارجي وجودة عملية المراجعة، ولتحقيق هدف الدراسة تم التطبيق على عينة من الشركات فى الفترة من ٢٠٠٤ إلى ٢٠١٢، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة طردية بين جودة المراجعة المشتركة وأسعار الأسهم فى سوق الأوراق المالية بحد كبير.

وأيضاً استهدفت دراسة (Azzouzi, 2014) بيان أثر فترة التعاقد مع شريك المراجعة وحجم مكتب المراجعة على جودة عملية المراجعة المشتركة، بالتطبيق على (١٤٣) شركة من الشركات المقيدة ببورصة باريس للأوراق المالية خلال الفترة من ٢٠٠٨ إلى ٢٠١٢ م، وأشارت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير سلبي لطول فترة التعاقد مع المراجعين فى عملية المراجعة المشتركة على قيمة الإستحقاقات الإختيارية.

كما أشارت دراسة (عبدالحميد، ٢٠١٤) إلى أثر المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى وجود إختلافات جوهرية بين الأطراف المعنية لمهنة المراجعة وزيادة مستوي جودة المراجعة وتدعيم إستقلال المراجع، وأشارت أيضاً إلى وجود إختلافات جوهرية حول الآثار السلبية للمراجعة المشتركة المتمثلة فى زيادة التكلفة التي تتحملها المنشأة محل المراجعة.

كذلك استهدفت دراسة (جبر و السعدون، ٢٠١٤) دراسة تأثير المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية بالشركات المقيدة فى سوق الأوراق المالية السعودي وذلك بالمقارنة بين الشركات التي تطبق المراجعة المشتركة والشركات التي تطبق المراجعة الفردية بالتطبيق على (٥٠٧) مشاهدة خلال الفترة من ٢٠٠٧ حتى ٢٠١١، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى عدم وجود تأثير للمراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية، بالإضافة إلى التأثير السلبي للمراجعة المشتركة الإلزامية على جودة أرباح الشركات فى حين لم يظهر تأثير على جودة أرباح الشركات التي تقوم بالمراجعة المشتركة طواعية.

كما استهدفت دراسة (El Assy, 2015) تأثير المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة بالتطبيق على عينة من (٣٢) شركة مقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة من ٢٠٠٩ إلى ٢٠١٣، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أن مستوى التحفظ المحاسبى يكون أعلى فى الشركات التي تستخدم المراجعة المشتركة عن الشركات التي تستخدم المراجعة الفردية، وأشارت أيضاً إلى عدم وجود فروق بين الشركات التي تطبق المراجعة المشتركة إجبارياً والشركات التي تطبق المراجعة المشتركة إختيارياً.

أيضاً استهدفت دراسة (حافظ، ٢٠١٥) تحديد مدى العلاقة بين تطبيق المراجعة المشتركة وإستخدام الممارسات المحاسبية المتحفظة فى ضوء جودة المراجعة فى الشركات المقيدة فى البورصة المصرية وذلك بالتطبيق على عينة عددها (٥٠) شركة من بعض الشركات المساهمة فى البورصة المصرية وذلك خلال الفترة من ٢٠٠٨ إلى ٢٠١٣ م، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى التأثير المعنوي لحجم مكتب المراجعة على خصائص جودة عملية المراجعة، بينما لا يوجد تأثير لتخصص مكتب المراجعة على المراجعة المشتركة، كذلك أشارت النتائج إلى التأثير المعنوي السلبي للمراجعة المشتركة على الممارسات المحاسبية المتحفظة.

وكذلك استهدفت دراسة (Velta and Ezibi, 2015) تأثير المراجعة المشتركة على جودة المراجعة، وذلك بالتطبيق على عينة مكونة من (٣٠٦) شركة من الشركات الألمانية والفرنسية خلال الفترة من ٢٠٠٨ إلى ٢٠١٢ م، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى عدم وجود تأثير للمراجعة المشتركة على جودة المراجعة فى البلدين ولكن يوجد دليل قوى على إرتفاع تكاليف المراجعة المصاحبة للمراجعة المشتركة مما قد يؤدي إلى زيادة حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة.

كما استهدفت دراسة (Bisogono and Deluca, 2016) تحليل وتقييم أثر المراجعة المشتركة على جودة القوائم المالية وكذلك دراسة العلاقة بين المراجعة المشتركة وجودة الأرباح كمقياس لممارسات إدارة الأرباح وذلك بالتطبيق على عينة مكونة من الشركات

الأثر التفاعلي بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي لمراجع الحسابات على فترة تأخير التقارير المالية: دراسة تطبيقية

الصناعية الإيطالية الصغيرة والمتوسطة غير المدرجة في البورصة، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي للمراجعة المشتركة على جودة الأرباح وموثوقية البيانات المالية للشركات .

كما استهدفت دراسة (أبو جبل، ٢٠١٦) تحليل أثر العلاقة بين تفعيل المراجعة المشتركة وتحسين جودة عملية المراجعة في بيئة الممارسة المهنية بالتطبيق على (١٠) شركات مسجلة في بورصتي القاهرة والإسكندرية خلال الفترة من ٢٠٠٩ إلى ٢٠١٣، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أن إلزامية تطبيق المراجعة المشتركة قد يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة في ظل وجود مكاتب مراجعة عالمية كبرى، وأيضاً تطبيق المراجعة المشتركة الإلزامية لها تأثير إيجابي على درجة الموثوقية في القوائم المالية.

كما استهدفت دراسة (على، ٢٠١٦) اختبار أثر المراجعة المشتركة بمكاتب المراجعة الخارجية بالسودان علي الحد من ظهور فجوة التوقعات، ولتحقيق هدف البحث تم أخذ عينة من مجتمع هذه الدراسة وعددها ١٣٦ بولاية الخرطوم، وأشارت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير للمراجعة المشتركة تجاه الحد من ظهور فجوة توقعات في أداء المراجعين بمكاتب المراجعة، وأيضاً أوضحت أن فجوة التوقعات في المراجعة تظهر عندما يكون هناك إختلاف بين توقعات مستخدمي التقارير المالية والأداء الفعلي لمكاتب المراجعة الخارجية .

أيضاً استهدفت دراسة (Al Hadi and habib, 2017) تحليل العلاقة بين المراجعة المشتركة وتكلفة رأس المال لعينة من الشركات العامة غير المالية المسجلة في بورصة دول التعاون الخليجي، خلال الفترة من ٢٠٠٥ إلى ٢٠١٣، وتمثلت عينة الدراسة في ١٣٧٢ شركة غير مالية خلال فترة الدراسة، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير معنوي سلبي للمراجعة المشتركة على تكلفة رأس المال لدى دول التعاون الخليجي كما أشارت النتائج إلى وجود علاقة بين المراجعة المشتركة وتخفيض تكلفة رأس المال للشركات التي لديها علاقات وروابط سياسية .

كما تناولت دراسة (Azibi,2018) توصيات لجنة المراجعة الأوروبية فيما يتعلق بتطبيق المراجعة المشتركة وذلك بالتطبيق على عينة مكونة من (١٤٠) شركة مسجلة في سوق الأوراق المالية الفرنسي، وكانت أهم نتائج الدراسة عدم وجود فروق معنوية بين الشركات التي تقوم بمراجعة تقاريرها المالية خارج (Big-4) والشركات التي تقوم بمراجعة قوائمها المالية لدى واحد على الأقل من (Big-4)، كذلك أشارت النتائج إلى وجود فروق معنوية بين الشركات التي تقوم بمراجعة قوائمها المالية لدى إثنين من مكاتب المراجعة الكبرى مقارنة بين الشركات التي تراجع لدى واحد على الأقل من شركات المراجعة الكبرى (Big-4).

كما تناولت دراسة (الشيخ، ٢٠١٨) تأثير المراجعة الخارجية المشتركة علي تحسين جودة عملية المراجعة، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي لإستخدام المراجعة المشتركة في تحسين جودة عملية المراجعة، وأيضاً وجود تأثير إيجابي لإستخدام المراجعة المشتركة في الحد من فجوة التوقعات بعملية المراجعة.

وقد استهدفت دراسة (اليساري، ٢٠١٨) التعرف على دور المراجعة المشتركة في إكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية للشركات المسجلة في سوق العراق، وأشارت نتائج الدراسة إلى أن هناك أهمية لتطبيق المراجعة المشتركة في البيئة العراقية ودورها البارز في عملية إكتشاف التلاعب بالقوائم المالية بالشركات المسجلة في سوق العراق.

أيضاً هدفت دراسة (سامي، ٢٠١٨) إلى اختبار أثر تطبيق المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية وقيمة المنشأة، ولتحقيق هدف الدراسة تم التطبيق على جميع الشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية خلال الفترة من ٢٠١٠ إلى ٢٠١٦ وقد بلغ إجمالي المشاهدات ٢٦٦ مشاهدة، وقد تبين أن عدد الشركات التي تطبق المراجعة المشتركة ٣٨ شركة خلال هذه الفترة، وقد توصلت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير معنوي لتطبيق المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية حيث تتأثر جودة الأرباح المحاسبية كلما إشتراك أكثر من مراقب حسابات في القيام بعملية المراجعة، ووجود تأثير سلبي لتطبيق

الأثر التفاعلي بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي لمراجع الحسابات على فترة تأخير التقارير المالية: دراسة تطبيقية

المراجعة المشتركة بواسطة إثنين مراقبين من مكاتب المراجعة الكبرى ((Big 4-Non Big4 على جودة الأرباح المحاسبية، وأيضاً يوجد تأثير معنوي إيجابي لتطبيق المراجعة المشتركة بواسطة إثنين مراقبين أحدهما من مكاتب المراجعة الأربعة الكبار والأخر من Big4-NonBig4 على جودة الأرباح المحاسبية، كما يوجد تأثير معنوي لتطبيق المراجعة المشتركة على قيمة منشآت الأعمال، ويوجد تأثير إيجابي لتطبيق المراجعة المشتركة على قيمة المنشأة.

كما استهدفت دراسة (غالي، ٢٠١٨) قياس تأثير مدخل المراجعة المشتركة على العلاقة بين مستوى التحفظ المحاسبي وقيمة الشركات المدرجة ضمن مؤشر EGX100 بالتطبيق على عدد ٤٢ شركة خلال الفترة من ٢٠١٠ إلى ٢٠١٧، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدخل المراجعة المشتركة ومستوى التحفظ المحاسبي بالتقارير المالية للشركات المدرجة بالمؤشر المصري EGX100، وأيضاً يوجد علاقة ارتباط موجبة بين مستوى التحفظ المحاسبي وقيمة الشركة، ويوجد أيضاً تأثير إيجابي للتفاعل بين مدخل المراجعة المشتركة ومستوى التحفظ المحاسبي بالتقارير المالية على قيمة الشركة .

كذلك استهدفت دراسة (محمد، ٢٠١٨) الوصول لدليل تطبيقي لتفسير العلاقة بين تطبيق المراجعة المشتركة بنوعها الإلزامي والاختياري وبين تحقيق جودة الأرباح بالتطبيق على عينة من الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية وقد بلغ عددها (٧١) شركة خلال الفترة من عام ٢٠٠٧ إلى ٢٠١٦، وقد توصلت نتائج الدراسة إلى عدم وجود فروق معنوية بين تطبيق أسلوب المراجعة المشتركة بنوعها الإلزامي والاختياري وبين المراجعة الفردية في توجه إدارة الشركات نحو إدارة أرباحها وذلك مقارنة بتطبيق المراجعة المشتركة.

وفي نفس السياق قامت دراسة (أبو العلا، ٢٠١٩) باختبار الأثر غير المباشر لتبني مدخل المراجعة الخارجية المشتركة على عدم تماثل المعلومات وذلك بالتطبيق على عدد ٨٥ شركة من الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية المصري خلال الفترة من ٢٠٠٢ إلى ٢٠١٧، وأشارت نتائج الدراسة إلى أن تبني مدخل المراجعة المشتركة الخارجية له تأثير معنوياً على إبداء الرأي المتحفظ في تقرير المراجعة بصورة أكبر من المراجعة الخارجية الفردية وذلك الأثر المعنوي يؤدي إلى الحد من عدم تماثل المعلومات، وأيضاً تبني مدخل المراجعة المشتركة له تأثيراً معنوياً سالباً على عدم تماثل المعلومات في الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية المصري .

وأيضاً أشارت دراسة (عبد الحليم، ٢٠١٩) إلى الأثار الإيجابية والسلبية للمراجعة المشتركة وآليات تفعيلها واختبار أثر تطبيقها على قيمة الشركة، وذلك بالتطبيق على عينة مكونة من عدد (٣٤) شركة مدرجة ضمن مؤشر EGX100 خلال الفترة من ٢٠١٠ إلى ٢٠١٧، وقد أشارت نتائج البحث إلى أن المراجعة المشتركة لها أثار إيجابية وسلبية على مهنة المراجعة ومزاوئها في البيئة المصرية، كما أشارت النتائج إلي وجود علاقة ارتباط معنوية بين المراجعة المشتركة وقيمة الشركة.

كما قامت دراسة (ابو زيد، ٢٠٢٠) باختبار أثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على ممارسات التجنب الضريبي ومدى إختلاف ذلك الأثر بإختلاف مقياس التجنب الضريبي كونه الفروق الضريبية الدفترية أم معدل الضريبة الفعلي الحالي، وذلك بالتطبيق على عينة مكونة من ٥٢ شركة غير مالية مقيمة بالبورصة المصرية خلال الفترة من ٢٠١٣ إلى ٢٠١٧، وقد توصلت نتائج الدراسة إلى وجود أثر معنوي إيجابي لتفعيل مدخل المراجعة المشتركة على ممارسات التجنب الضريبي مقابل المراجعة الفردية .

وأشارت دراسة (El Balshy,2021) إلى أثر تطبيق المراجعة المشتركة على إستقلال المراجع وذلك بالتطبيق على مجموعة من المراجعين في مختلف مكاتب المراجعة، بالإضافة إلى الأكاديميين، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى وجود إختلافات معنوية حول تأثير المراجعة المشتركة على إستقلال المراجع، وأيضاً وجود تأثير معنوي لتطبيق المراجعة المشتركة على زيادة كفاءة وفعالية المراجع، وأيضاً وجود تأثير معنوي لتطبيق المراجعة المشتركة على دعم إستقلال المراجع.

الأثر التفاعلي بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي لمراجع الحسابات على فترة تأخير التقارير المالية: دراسة تطبيقية

كذلك قامت دراسة (الحوشى، ٢٠٢٠) باختبار تأثير تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على العلاقة بين قابلية القوائم المالية للمقارنة وتكلفة التمويل بالملكية، وذلك بالتطبيق على عدد (٦٣) شركة من الشركات غير المالية المقيدة ببورصة الأوراق المالية خلال الفترة من ٢٠١٣ إلى ٢٠١٨، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير معنوي لتفعيل مدخل المراجعة المشتركة على العلاقة بين قابلية القوائم المالية للمقارنة وتكلفة التمويل، وأيضاً أشارت إلى عدم وجود تأثير معنوي لطرق تطبيق المراجعة المشتركة على العلاقة بين قابلية القوائم المالية للمقارنة وتكلفة التمويل بالملكية.

كما هدفت دراسة (Samra et al , 2022) تقييم تأثير المراجعة المشتركة على جودة التخطيط للمراجعة الشاملة في البيئة المصرية، وذلك بالتطبيق على عينة مكونة من ٤٠٠ مراجع محترف من شركات المراجعة في الفترة من (٢٠٢٠ إلى ٢٠٢١)، وقد أظهرت نتائج الدراسة أن المراجعة المشتركة لها تأثير إيجابي كبير على التخطيط الأولي للمراجعة الشاملة، وأيضاً لها تأثير إيجابي على إستراتيجية المراجعة الشاملة.

٢/٥ دراسات متعلقة بالتخصص الصناعي للمراجع

حيث إستهدفت دراسة (Havasi and Darabi, 2016) تحليل وتقييم أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات على جودة التقارير المالية بالتطبيق على (١١٩) شركة من الشركات المدرجة في بورصة طهران خلال الفترة من ٢٠٠٨ إلى ٢٠١٤ م، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أن خبرة المراجعين المتخصصين في الصناعة لها تأثيراً إيجابياً مباشراً على جودة التقارير المالية للشركات.

كما أشارت دراسة (Hegazy and Samy, 2016) إلى أثر التخصص الصناعي للمراجع على الإحتفاظ بعملاء المراجعة وذلك بالتطبيق على (١٠٠) شركة مقيدة بالبورصة المصرية وذلك خلال الفترة من ٢٠٠٧ إلى ٢٠١١ م، وأشارت نتائج الدراسة إلى أن التخصص الصناعي للمراجع له تأثير على الإحتفاظ بمراجع الحسابات، وقد أشارت أيضاً إلى أن مهنة المراجعة في مصر يسيطر عليها شركات المراجعة الأربعة الكبرى والجهاز المركزي للمحاسبات.

كذلك أشارت دراسة (باسودان وعشقى، ٢٠١٧) إلى تقييم مدى تأثير تخصص مراجع الحسابات في صناعة العميل على جودة عملية المراجعة من خلال مدى فهم وإدراك مراجعي الحسابات لأهمية التخصص المهني ومدى مساهمته في جودة عملية المراجعة، بالتطبيق على (٩٦) مراجع حسابات بمكاتب المراجعة بمدينة جدة، وقد أشارت النتائج إلى أن تخصص مراجع الحسابات يؤثر تأثيراً إيجابياً على جودة عملية المراجعة، وأشارت أيضاً إلى أن التاهيل العلمي والمهني والخبرة والدرجة الوظيفية للمراجع تزيد من وعي مراجع الحسابات بأهمية التخصص الصناعي لتقديم خدمات مراجعة على مستوى عالي من الجودة.

وأيضاً أشارت دراسة (يوسف، ٢٠١٧) إلى دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تحسين الحوكمة المصرفية، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أن التخصص الصناعي للمراجع يؤثر على الشفافية والإفصاح في القوائم المالية، كما أنه يساعد في نجاح تطبيق الحوكمة في المصارف السودانية.

كما إستهدفت دراسة (Vajriyanti, et al , 2017) تقييم أثر التخصص الصناعي للمراجع وآلية لجنة المراجعة على إدارة الأرباح بالتطبيق على ٨٣ شركة من الشركات العامة المدرجة في البورصة الأندونيسية خلال الفترة من ٢٠١٢ إلى ٢٠١٥ م، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أن التخصص الصناعي للمراجع يؤثر تأثيراً سلبياً على إدارة الأرباح، وأشارت أيضاً إلى أن المراجع الصناعي المتخصص أكثر فاعلية في الحد من إدارة الأرباح لأن لديه دور فعال في الحد من تقديرات الإدارة.

وإستهدفت أيضاً دراسة (بابكر، ٢٠١٨) تقييم أثر التخصص الصناعي للمراجع في دعم الميزة التنافسية، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أن التخصص الصناعي للمؤسسات المتخصصة يساعد في تكوين الخبرات الخاصة بالصناعة المعنية، كما تساهم المراجعة المتخصصة للمراجع في القدرة على مواجهة مختلف التحديات والتكيف مع بيئات الأعمال

الأثر التفاعلي بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي لمراجع الحسابات على فترة تأخير التقارير المالية: دراسة تطبيقية

المختلفة، ويعمل المراجع المتخصص بتطوير أساليب المراجعة المرتبطة بطبيعة نشاط العميل.

كما استهدفت دراسة (Hegazy and Hegazy, ٢٠١٨) تفسير العلاقة بين التخصص الصناعي للمراجع وشركات المراجعة ونموها في الإقتصاديات الناشئة وما إذا كانت شركات المراجعة تعمل في ظل أسواق ثابتة أم في ظل بيئات متغيرة وذلك بالتطبيق على (١٠٠) شركة مقيدة في سوق الأوراق المالية المصري خلال الفترة من ٢٠٠٦ إلى ٢٠١١ م، وقد توصلت نتائج الدراسة إلى أن التخصص الصناعي للمراجع له تأثير على الإحتفاظ بمراجع الحسابات وذلك بالنسبة للصناعات كثيفة رأس المال.

وأيضاً استهدفت دراسة (Mukhlisin and Jaya, 2018) تحليل أثر العلاقة بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي ومدة تعاقد المراجع مع العميل في الكشف عن التقارير المالية الإحتيالية بالتطبيق على (٤٦) شركة مسجلة في البورصة الأندونيسية وذلك خلال الفترة من ٢٠١٢ إلى ٢٠١٥ م، وقد أشارت نتائج البحث أن المراجعين المتخصصين في صناعة العميل لديهم قدرة كبيرة على إكتشاف الأخطاء الناتجة عن الغش والإحتيال في القوائم المالية، وأشارت أيضاً إلى أن كلما طال مدة تعاقد مراجع الحسابات كلما تم إكتشاف المزيد من الغش والإحتيال في القوائم المالية للعميل.

وأشارت أيضاً دراسة (السيد، المهدي، ٢٠١٩) إلى أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة على ممارسات إدارة الأرباح بالتطبيق على ٤٥ شركة من الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية السعودي وذلك خلال الفترة من ٢٠١٤ إلى ٢٠١٨ م، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة إرتباط معنوية عكسية بين كلاً من (التخصص الصناعي لمراجع الحسابات والربحية وحجم مكتب المراجعة) وممارسات إدارة الأرباح، وأيضاً وجود تأثير معنوي للتخصص الصناعي لمراجع الحسابات على ممارسات إدارة الأرباح، ووجود تأثير معنوي للتخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة على ممارسات إدارة الأرباح.

كما أشارت دراسة (حسين، ٢٠١٩) إلى تأثير التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على العلاقة بين إستقلالية مجلس الإدارة وجودة المراجعة من خلال تخفيض فرص التحريف في القوائم المالية وذلك بالتطبيق على ٤١ شركة من الشركات غير المالية المقيدة بسوق الأوراق المالية المصرية خلال الفترة من ٢٠٠٧ إلى ٢٠١٧ م، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة عكسية بين التخصص الصناعي للمراجعين والقيمة المطلقة للمستحقات الإختيارية.

كما استهدفت دراسة (محمود، ٢٠١٩) تقييم أثر إتباع إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على الحد من ممارسات الفساد المالي في منظمات الأعمال المصرية وذلك بالتطبيق على عينة تبلغ ١٧٠ مشاهدة، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أن إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي تساهم في كشف الغش والتلاعب والحد من ممارسات إدارة الأرباح، وأيضاً تساهم في تحسين تخطيط عملية المراجعة وتقدير مخاطر المراجعة وتخفيضها، ووجود تأثير إيجابي لإستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تفعيل قواعد ومبادئ حوكمة الشركات.

كما استهدفت دراسة (أبو زيد، ٢٠٢٠) إختبار أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على الفترة الزمنية لإرتباطه بعميل المراجعة، وذلك بالتطبيق على (٢٧) شركة خلال الفترة من ٢٠١٢ إلى ٢٠١٧ م، وقد أشارت نتائج البحث إلى أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات لا يؤثر على الفترة الزمنية لإرتباطه بعميل المراجعة، وأشارت أيضاً إلى أن الفترة الزمنية لإرتباط مراقب الحسابات بعميل المراجعة تتأثر سلبياً بالرافعة المالية.

وأشارت دراسة (على، ٢٠٢٠) إلى تأثير درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على طول فترة إرتباطه بعميله بالتطبيق على (٦٤) شركة خلال الفترة من ٢٠١٣ إلى ٢٠١٨ م، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير سلبي لدرجة التخصص الصناعي

الأثر التفاعلي بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي لمراجع الحسابات على فترة تأخير التقارير المالية: دراسة تطبيقية

لمراقب الحسابات ووجود تأثير سلبي معنوي لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، ووجود تأثير إيجابي معنوي لطول فترة إرتباطة بعميله.

كما استهدفت دراسة (محمد، ٢٠٢٠) إختبار أثر نوع رأى مراقب الحسابات ودرجة التخصص الصناعي له على إستمرارية الأرباح بالتطبيق على (٥٣) شركة غير مالية مقيدة بالبورصة المصرية فى الفترة من ٢٠١٢ إلى ٢٠١٦ م، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أن رأى مراقب الحسابات ودرجة التخصص الصناعي له لها تأثير على العلاقة بين الربح الحالى للشركات المقيدة بالبورصة المصرية وربحها المستقبلى، وأيضاً وجود تأثير إيجابي معنوي لدرجة التخصص الصناعي على العلاقة بين الربح الحالى للشركات المقيدة بالبورصة المصرية وربحها المستقبلى.

٣/٥ دراسات متعلقة بفترة تأخير التقارير المالية

حيث استهدفت دراسة (Apadore and Noor, 2013) تحليل العلاقة بين خصائص حوكمة الشركات وبين فترة تأخير تقرير المراجع وذلك بالتطبيق على ١٨٠ شركة من الشركات المقيدة فى بورصة ماليزيا وذلك خلال الفترة من ٢٠٠٩ إلى ٢٠١٠ م، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أن الشركات المعنية تستغرق فى المتوسط ما يعادل ١٠٠ يوم لإصدار تقرير المراجعة، وأيضاً أشارت إلى وجود علاقة معنوية بين فترة تأخير تقرير المراجع وكلاً من حجم الشركة ولجنة المراجعة، وأشارت أيضاً بعدم وجود علاقة معنوية بين فترة تأخير تقرير المراجع وكل من إستقلالية لجنة المراجعة.

كما قامت دراسة (Pham et al, 2014) بتحليل العلاقة بين فترة تأخير تقرير المراجعة وفرص الإستثمار فى الشركات الكبرى فى أمريكا وذلك بالتطبيق على بعض الشركات فى السوق الأمريكية خلال الفترة من ٢٠١٠ إلى ٢٠١٢ م، وأشارت نتائج الدراسة إلى أن الشركات كثيفة الإستثمارات ذات رأس المال الكبير أكثر عرضة للتأخير فى تقرير المراجعة، وأشارت أيضاً إلى وجود علاقة إيجابية بين الشركات كثيفة الإستثمارات وفترة تأخير التقارير المالية.

وأشارت أيضاً دراسة (الصرفى، ٢٠١٧) إلى أهم العوامل المؤثرة على تأخير توقيت تقرير المراجعة الخارجية وذلك بالتطبيق على ٥٠ شركة من الشركات المساهمة فى البورصة المصرية خلال الفترة من ٢٠١٣-٢٠١٥ م، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أن فترة تأخير تقرير مراقبى الحسابات بمكاتب المراجعة الخاصة تتأثر بكل من تاريخ نهاية السنة المالية ورأى مراقب الحسابات، كما أن فترة تأخير تقرير مراقبى الحسابات بالجهاز المركزى للمحاسبات تتأثر بكل من حجم المنشأة لمراقب الحسابات ومديونية الشركة ونوع الرأى الفنى لمراقب الحسابات بالجهاز، كما أنه لا يوجد تأثير لمتغيرات (حجم الشركة وربحية الشركة وجهد المراجع) على كلا الفترتين.

كما هدفت دراسة (Asmara and situanti, 2018) تقييم أثر مدة إرتباط مكتب المراجعة وحجم الشركة على فترة تأخير التقارير المالية بالتطبيق على ٣٠ شركة من الشركات المدرجة بقطاع السلع الإستهلاكية فى بورصة أندونيسيا (IDX) خلال الفترة من ٢٠١٤ إلى ٢٠١٦ م، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أن مدة إرتباط مكتب المراجعة وحجم الشركة ليس لها أى تأثير معنوي على فترة تأخير التقارير للمراجع وأن التأخير فى مدة إرتباط مكتب المراجعة يؤثر بشكل كبير على تحسين توقيت التقارير.

وقد أشارت دراسة (السيد، ٢٠١٨) إلى أثر جودة المراجعة الخارجية على فترة تأخير تقرير المراجع بغرض تخفيض فترة تأخير تقرير المراجع وتلبية إحتياجات مستخدمى التقارير المالية بالتطبيق على عينة عددها (١٦) شركة من الشركات المقيدة فى سوق الأوراق المالية فى البورصة المصرية وذلك خلال الفترة من ٢٠١٢ إلى ٢٠١٦ م، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة إرتباط طردية ومعنوية بين كل من (حجم الشركة، الرافعة المالية، وتاريخ نهاية السنة المالية) وفترة تأخير تقرير المراجع، ووجود علاقة عكسية ومعنوية بين كلاً من (الربحية، والتخصص المهني لمكتب المراجعة وحجم مكتب

الأثر التفاعلي بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي لمراجع الحسابات على فترة تأخير التقارير المالية: دراسة تطبيقية

المراجعة) وفترة تأخير تقرير المراجع، وعدم وجود فروق معنوية بين مكاتب المراجعة الخاصة والجهاز المركزي للمحاسبات حول متوسط فترة تأخير تقرير المراجع.

كما هدفت دراسة (إبراهيم والبراك، ٢٠١٨) إلى تحليل العلاقة بين التخصص الصناعي للمراجع وتوقيت إصدار تقرير المراجعة وتأثير هذه العلاقة على جودة الأرباح المحاسبية بالتطبيق على عدد ١١٠ شركة خلال الفترة من ٢٠١٣ إلى ٢٠١٦، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط طردية ومعنوية بين فترة إصدار تقارير المراجعة والتخصص الصناعي للمراجع في الشركة.

كما أشارت دراسة (زعراب والدحود، ٢٠١٨) إلى العوامل المؤثرة في توقيت إصدار التقارير المالية السنوية للشركات الفلسطينية المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين وذلك بالتطبيق على (٤٨) شركة مدرجة في بورصة فلسطين للأوراق المالية خلال الفترة من ٢٠٠٨ إلى ٢٠١٢ م، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط موجبة وذات دلالة إحصائية بين مدة توقيت إصدار التقرير المالي وبين مديونية الشركة، وأشارت أيضاً إلى وجود علاقة سالبة ذات دلالة إحصائية بين توقيت إصدار التقارير وبين نتيجة أعمال الشركة فكلما زاد ربح الشركة نقصت فترة إصدار التقرير المالي وكلما كان هناك مؤشرات للخسارة زادت فترة إصدار التقارير، وأشارت أيضاً إلى وجود علاقة ارتباط موجبة بين مدة إصدار التقارير وبين فترة المراجعة، وأيضاً وجود علاقة ارتباط عكسية وذات دلالة إحصائية بين ربحية الشركة و مدة إصدار التقارير.

وهدفت دراسة (Wiyantoro and Usman , 2018) إلى تقييم تأثير مدة تعاقد مكتب المراجعة وجودة عملية المراجعة على فترة تأخير التقارير المالية بالتطبيق على عينة من الشركات المدرجة في بورصة أندونيسيا خلال الفترة من ٢٠١٢ إلى ٢٠١٦ م، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أن مدة تعاقد مكتب المراجعة لها تأثير سلبي على فترة تأخير تقارير المراجعة وأشارت أيضاً إلى وجود تأثير سلبي لجودة عملية المراجعة على فترة تأخير تقارير المراجعة.

كما استهدفت دراسة (وهدان، ٢٠١٨) إختبار أثر الرقابة الداخلية في نظم ERP على فترة تأخير التقارير المالية وأيضاً مدى تأثير أبعاد الرقابة الداخلية على فترة تأخير التقارير المالية بالتطبيق على (١٠) شركات داخل كل قطاع منها خمس شركات تطبق نظم ERP وخمس شركات لا تطبق نظم ERP بكل قطاع وذلك خلال الفترة من عام ٢٠١٢ إلى عام ٢٠١٦ م، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير لأبعاد الرقابة الداخلية في نظم ERP على فترة تأخير التقارير المالية بشركات قطاع العقارات.

كما أشارت دراسة (Aljaaidi, et al, 2019) إلى تحليل مدى ارتباط نشاط لجنة المراجعة بفترة تأخير تقرير المراجع وذلك بالتطبيق على عينة عددها ٥٧٣ شركة من الشركات المدرجة في سوق الأسهم السعودية وذلك خلال الفترة من ٢٠٠٧ إلى ٢٠١١ م، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أن نشاط لجنة مراجعة الحسابات يساهم في إنخفاض فترة تأخير تقرير المراجع.

كذلك هدفت دراسة (سليم، ٢٠١٩) إلى تقييم أثر كل من خصائص مجلس الإدارة وهيكل الملكية وخصائص المراجع الخارجي على توقيت إصدار التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية المصري بالتطبيق على عينة مكونة من ١٧ قطاعاً وذلك خلال الفترة من ٢٠١٦ إلى ٢٠١٧، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أن آليات الحوكمة الداخلية لها تأثير معنوي على توقيت نشر التقارير المالية، وأيضاً أشارت إلى أن متوسط فترة إبطاء المراجعة ٧٢ يوماً في حين بلغت أطول فترة ١٢٠ يوماً وأقل فترة ٢٢ يوماً، وأن معظم الشركات التي نشرت تقاريرها المالية خلال مدة أقل من ٦٠ يوماً تم مراجعتها بواسطة مكاتب مراجعة خارجية متخصصة قطاعياً.

الأثر التفاعلي بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي لمراجع الحسابات على فترة تأخير التقارير المالية: دراسة تطبيقية

كما قامت دراسة (Raweh, et al, 2019) باختبار العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة وفترة تأخير تقرير المراجع بالتطبيق على (٢٥٥) شركة مدرجة في سوق مسقط للأوراق المالية وذلك خلال الفترة من ٢٠١٣ إلى ٢٠١٧، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى وجود ارتباط إيجابي بين حجم لجنة المراجعة وبين فترة تأخير تقرير المراجع.

كما استهدفت دراسة (مطاوع، ٢٠١٩) الوقوف على العوامل المشتركة المؤثرة في فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات وكذلك دراسة تأثير الخصائص المرتبطة بتشكيل وأداء لجان المراجعة الداخلية على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات في البيئة المصرية بالإضافة إلى دراسة تأثير الخصائص المرتبطة بتشكيل وأداء مجالس إدارات الشركات على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات بالتطبيق على عينة من الشركات المساهمة المدرجة في البورصة المصرية خلال الفترة من عام ٢٠١٦ إلى ٢٠١٧، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة عكسية بين سلطة لجان المراجعة الداخلية وفترة تأخير إصدار تقرير مراقب الحسابات، وأيضاً وجود علاقة عكسية بين نسبة تمثيل المرأة في مجالس إدارة الشركات وفترة تأخير إصدار تقرير مراقب الحسابات، وأشارت أيضاً إلى وجود علاقة معنوية بين فترة تأخير إصدار تقارير المراجعين وإختلاف الخصائص بين مكاتب المراجعة، وأيضاً أشارت النتائج إلى وجود علاقة طردية بين تاريخ إنتهاء السنة المالية للعميل وفترة تأخير تقرير مراقب الحسابات.

أيضاً استهدفت دراسة (حافظ، ٢٠٢٠) تحديد دور فترة إصدار تقرير المراجعة (ARI) كمعدل في تفسير العلاقة بين آليات الحوكمة الداخلية وجودة الأرباح ولذلك إتجهت إلى تحديد العلاقة بين آليات الحوكمة الداخلية وفترة إصدار تقرير المراجعة (ARI) وذلك بالتطبيق على ١٣٦ شركة من الشركات المقيدة في البورصة المصرية في الفترة من ٢٠١٥ إلى ٢٠١٧ م، وقد توصلت النتائج إلى وجود تأثير معنوي لآليات الحوكمة الداخلية (حجم مجلس الإدارة، إزدواجية مجلس الإدارة) على فترة إصدار تقرير المراجعة.

كما استهدفت دراسة (على، ٢٠٢٠) إختبار فرص الإستثمار لدى عميل المراجعة على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات وذلك بالتطبيق على عينة مكونة من (٥٥) شركة وذلك خلال الفترة من ٢٠١٣ إلى ٢٠١٨ م، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى عدم وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لفرص الإستثمار على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات، وأيضاً يوجد تأثير إيجابياً ذات دلالة إحصائية لكل من درجة الرفع المالي ونتيجة النشاط على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات.

كما أشارت دراسة (كساب، ٢٠٢٠) إلى محددات تأخير تقرير المراجعة قبل وبعد تطبيق المعايير الدولية بالتطبيق على الشركات المساهمة السعودية وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات عددها (٨٥) شركة في الفترة من ٢٠١٥ إلى ٢٠١٨ م حيث إنقسمت إلى جزئين عامين قبل التحول للمعايير الدولية في الفترة من (٢٠١٥-٢٠١٦) وعامين بعد تطبيق المعايير الدولية في الفترة من (٢٠١٧-٢٠١٨)، ومن أهم نتائج الجزء الأول إثبات معنوية خمسة متغيرات فقط وهما (نسبة المديونية، ربحية الشركة، حجم مكتب المراجعة، نوع الرأي، تغيير المراجع) في علاقتهم بالمتغير التابع، بينما أشارت نتائج الجزء الثاني إلى إثبات معنوية ثلاثة متغيرات (حجم الشركة، ربحية الشركة، نوع الرأي) في علاقتهم بالمتغير التابع، كما جاءت نتائج الجزء الثالث لتثبت أن هناك فروق معنوية في فترة تأخير تقرير المراجعة قبل وبعد التحول إلى المعايير الدولية، وأن التحول إلى المعايير الدولية أدى إلى زيادة فترة تأخير تقرير المراجعة مقارنة بالفترة قبل التحول إلى المعايير الدولية.

كما استهدفت دراسة (EL Demiry, 2023) تقييم تأثير خصائص لجنة المراجعة على فترة تأخير التقارير المالية وذلك بالتطبيق على عينة عددها ٥٠ شركة من الشركات المدرجة في البورصة المصرية خلال الفترة من ٢٠١٦ إلى ٢٠٢٠ م، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى عدم وجود تأثير معنوي لحجم لجنة المراجعة على فترة تأخير التقارير المالية، بالإضافة إلى وجود تأثير سلبي لنوع رأى المراجع على فترة تأخير التقارير المالية.

الأثر التفاعلي بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي لمراجع الحسابات على فترة تأخير التقارير المالية: دراسة تطبيقية

في ضوء الثلاثة محاور السابق عرضها من الدراسات السابقة تم صياغة الفرض الأول للدراسة في صورته العدمية والذي ينص علي:
" لا توجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين الشركات المقيدة في البورصة المصرية فيما يتعلق بكل من المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي وفترة تأخير التقارير المالية".

٤/٥ دراسات تناولت العلاقة بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي وفترة تأخير التقارير المالية .

إستهدفت دراسة (Doa and Pham, 2014) تحليل العلاقة بين مدة تعاقد مكاتب المراجعة وفترة تأخير التقارير للمراجع وأثر التخصص الصناعي للمراجع على العلاقة بين مدة تعاقد مكاتب المراجعة بالشركة وفترة تأخير تقرير المراجع وذلك بالتطبيق على عينة الدراسة في ٧٢٩١ مشاهدة خلال الفترة من ٢٠٠٨ إلى ٢٠١٠ م، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أن التخصص الصناعي للمراجع يؤثر سلباً على مدة تعاقد مكاتب المراجعة بالشركة، وأشارت أيضاً إلى وجود علاقة سلبية بين التخصص الصناعي للمراجع وفترة تأخير التقارير المالية.

كما قامت دراسة (Al Bhoor and Khamees, 2016) بتقييم العلاقة بين مدة تعاقد مكاتب المراجعة وفترة تأخير التقارير للمراجع وتأثيرهم على التخصص الصناعي للمراجع وقد تم التطبيق على عينة عددها ٦٩١ من الشركات المدرجة في بورصة عمان وذلك خلال الفترة من ٢٠٠٩ إلى ٢٠١٣ م، وأشارت نتائج الدراسة إلى عدم وجود علاقة بين فترة تأخير التقارير للمراجع ومدة تعاقد مكاتب المراجعة، وأشارت أيضاً إلى وجود تأثير للمراجع المتخصص صناعياً على فترة تأخير التقارير.

كذلك قامت دراسة (محمد، ٢٠١٦) بقياس وتفسير العلاقة بين تأخير توقيت إصدار تقرير المراجعة والتأثير المشترك للعلاقة بين التخصص الصناعي لمراجع الحسابات والفترة الزمنية لإرتباط المراجع بالشركة بالتطبيق على عينة عددها ٢٥٢ شركة من الشركات المدرجة في البورصة المصرية وذلك خلال الفترة من عام ٢٠١٠ إلى ٢٠١٤ م، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة معنوية سالبة بين تأخير توقيت إصدار تقرير المراجعة والتخصص الصناعي للمراجع، وأيضاً وجود علاقة إيجابية ذات دلالة معنوية بين تأخير توقيت إصدار تقرير المراجعة وتغيير المراجع وحجم الشركة.

أيضاً إستهدفت دراسة (Karami et al, 2017) تحليل العلاقة بين فترة تعاقد مراجع الحسابات وفترة تأخير التقارير ARL، وأيضاً دراسة تأثير خبرة المراجعين المتخصصين صناعياً على فترة تأخير التقارير المالية بالتطبيق على (١٤١) شركة وذلك خلال الفترة من ٢٠١٠ إلى ٢٠١٤ م، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أنه عدم وجود علاقة إرتباط ذو دلالة إحصائية بين فترة تعاقد مراجع الحسابات وفترة تأخير التقارير المالية، وقد أشارت أيضاً إلى عدم وجود علاقة إرتباط بين التخصص الصناعي للمراجع وكلاً من فترة تعاقد مراجع الحسابات وفترة تأخير تقرير المراجع ARL، وأشارت أيضاً إلى أن فترة تعاقد مراجع الحسابات قصيرة الأجل قد تساهم في مزيد من التأخير في تقرير المراجعة ARLs.

وكذلك إستهدفت دراسة (Kusumah and Manurung, 2017) تقييم تأثير جودة المراجعة ومدة تعاقد مكتب المراجعة على فترة تأخير التقارير المالية في ضوء التخصص الصناعي للمراجع بالتطبيق على بعض الشركات المدرجة في بورصة أندونيسيا خلال الفترة من ٢٠١٣ إلى ٢٠١٤، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير معنوي لمدة تعاقد مكتب المراجعة على فترة تأخير تقارير المراجع، وأيضاً التأثير المعنوي لجودة المراجعة على فترة تأخير تقارير المراجع، وأشارت أيضاً إلى أن التخصص الصناعي للمراجع يؤثر تأثيراً إيجابياً على مدة تعاقد مكتب المراجعة، وأيضاً يؤثر سلباً على جودة المراجعة وفترة تأخير تقارير المراجع.

الأثر التفاعلي بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي لمراجع الحسابات على فترة تأخير التقارير المالية: دراسة تطبيقية

وأيضاً إستهدفت دراسة (منصور، ٢٠١٩) تحليل أثر فترة إصدار تقرير المراجعة على وقتية التقارير المالية، وايضاً أثر كل من التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم منشأته على فترة إصدار تقارير المراجعة بالتطبيق على عينة عددها ٨٨ شركة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة من ٢٠١٥ إلى ٢٠١٦ م، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أن التخصص الصناعي للمراجع له تأثير معنوي سلبي على فترة إصدار تقرير المراجعة وبالتالي فإن الشركات التي تختار مراجع متخصص في الصناعة يؤدي إلى تقليل هذه الفترة كما تشير إلى أن حجم المنشأة ليس له تأثير معنوي على فترة إصدار تقرير المراجعة.

كما هدفت دراسة (الجندي، ٢٠١٩) إلى تحليل أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة بالتطبيق على عينة مكونة من (١٥٠) مفردة بالنسبة للمراجعين الخارجيين بمكاتب المحاسبة والمراجعة بمصر و(٥٠) مفردة للأكاديميين بأقسام المحاسبة بكليات التجارة بالجامعات المصرية، وقد أشارت نتائج البحث الى أنه يوجد تأثير إيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين أداء وكفاءة المراجعين خلال عملية المراجعة المشتركة، وأشارت أيضاً الى وجود تأثير إيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة، ويوجد أيضاً تأثير إيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة.

كما أشارت دراسة (وهذان، ٢٠١٩) إلى تأثير المراجعة المشتركة على التحفظ المحاسبي في ضوء التخصص الصناعي للمراجع، وذلك بالتطبيق على عينة مكونة من (٣٩) شركة من الشركات المقيدة بالبورصة من مؤشر EGX، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير للمراجعة المشتركة على التحفظ المحاسبي وعلى جودة المراجعة بالشركات، وأشارت أيضاً إلى وجود تأثير إيجابي للتخصص الصناعي للمراجع على التحفظ المحاسبي، ووجود تأثير للمراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع على التحفظ المحاسبي، وأيضاً وجود تأثير لجودة المراجعة مفاصة بالتخصص الصناعي على التحفظ المحاسبي.

كذلك أشارت دراسة (الوكيل، ٢٠٢٠) إلى أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على توقيت إصدار تقرير المراجعة في بيئة الممارسة المهنية في مصر، وقد قام الباحث بإجراء دراسة ميدانية فيما يتعلق بالآثار الإيجابية والسلبية المتعلقة بتطبيق المراجعة المشتركة، وأيضاً قام بدراسة تطبيقية لبيان أثر تطبيق المراجعة المشتركة على توقيت إصدار تقرير المراجعة في بيئة الممارسة المهنية في مصر وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات المساهمة المصرية المقيدة بمؤشر (EGX100) خلال الفترة من ٢٠١٥ إلى ٢٠١٨ م، ومن أهم نتائج الدراسة الميدانية أن تطبيق مدخل المراجعة المشتركة يحقق العديد الآثار الإيجابية ومن أهم سلبيات تطبيقها هو عدم وجود معيار للمراجعة المشتركة، وقد توصلت الدراسة التطبيقية إلى وجود علاقة عكسية بين تطبيق المراجعة المشتركة وتأخير إصدار تقرير المراجعة.

في ضوء المحور الرابع من الدراسات السابقة تم صياغة الفروض من الثاني وحتى الخامس في صورتها العدمية لتكون علي النحو التالي:

- **الفرض الثاني: لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين كل من (المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع) وفترة تأخير التقارير المالية.**
- **الفرض الثالث: لا يوجد تأثير معنوي للمراجعة المشتركة على فترة تأخير التقارير المالية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.**
- **الفرض الرابع: لا يوجد تأثير معنوي للتخصص الصناعي للمراجع على فترة تأخير التقارير المالية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.**
- **الفرض الخامس: لا يوجد أثر للتفاعل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع على فترة تأخير التقارير المالية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.**

الأثر التفاعلي بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي لمراجع الحسابات على فترة تأخير التقارير المالية: دراسة تطبيقية

٥/٥ موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة

- تباينت نتائج الدراسات السابقة فيما يتعلق بتأثير التخصص الصناعي للمراجع على فترة تأخير التقارير، حيث أشارت نتائج بعض الدراسات السابقة (إبراهيم والبراك، ٢٠١٨) إلى وجود تأثير إيجابي للتخصص الصناعي على فترة تأخير التقارير المالية، بينما أشارت دراسات أخرى (Badawy and Aly, 2018)، دراسة (منصور، ٢٠١٨)، دراسة (Karami et al, 2017)، دراسة (Kusumah and Manurung, 2017)، دراسة (Doa and (Pham, 2014) إلى وجود تأثير سلبي للتخصص الصناعي على فترة تأخير التقارير المالية.
- ندرة الدراسات السابقة التي تناولت تأثير المراجعة المشتركة على فترة تأخير التقارير المالية، وهو ما أدى إلى زيادة الإهتمام بالعلاقة بين المراجعة المشتركة وفترة تأخير التقارير، حيث أشارت دراسة (الوكيل، ٢٠٢٠) إلى وجود علاقة عكسية بين تطبيق المراجعة المشتركة وتأخير إصدار تقرير المراجعة ويعنى ذلك ان تطبيق المراجعة المشتركة من خلال مكتبي مراجعة أحدهما على الأقل من مكاتب المراجعة الأربعة الكبار يؤدي إلى تخفيض فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة مما يؤكد وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المراجعة المشتركة وتوقيت إصدار تقرير المراجعة.
- ندرة الدراسات التي تركز على الأثر التفاعلي بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع على فترة تأخير التقارير المالية.
- تعتبر هذه الدراسة إمتداداً للدراسات السابقة التي تناولت دراسة كل من المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي وفترة تأخير التقارير المالية وتختلف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في الأثر التفاعلي لمتغيرات الدراسة.
- تتمثل الفجوة البحثية للدراسة في تقييم تأثير الأثر التفاعلي بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع على فترة تأخير التقارير المالية لدراسة العوامل المؤثرة علي فترة تأخير التقارير المالية لما لذلك من إنعكاس على قرارات المستثمرين.

٦. نطاق الدراسة

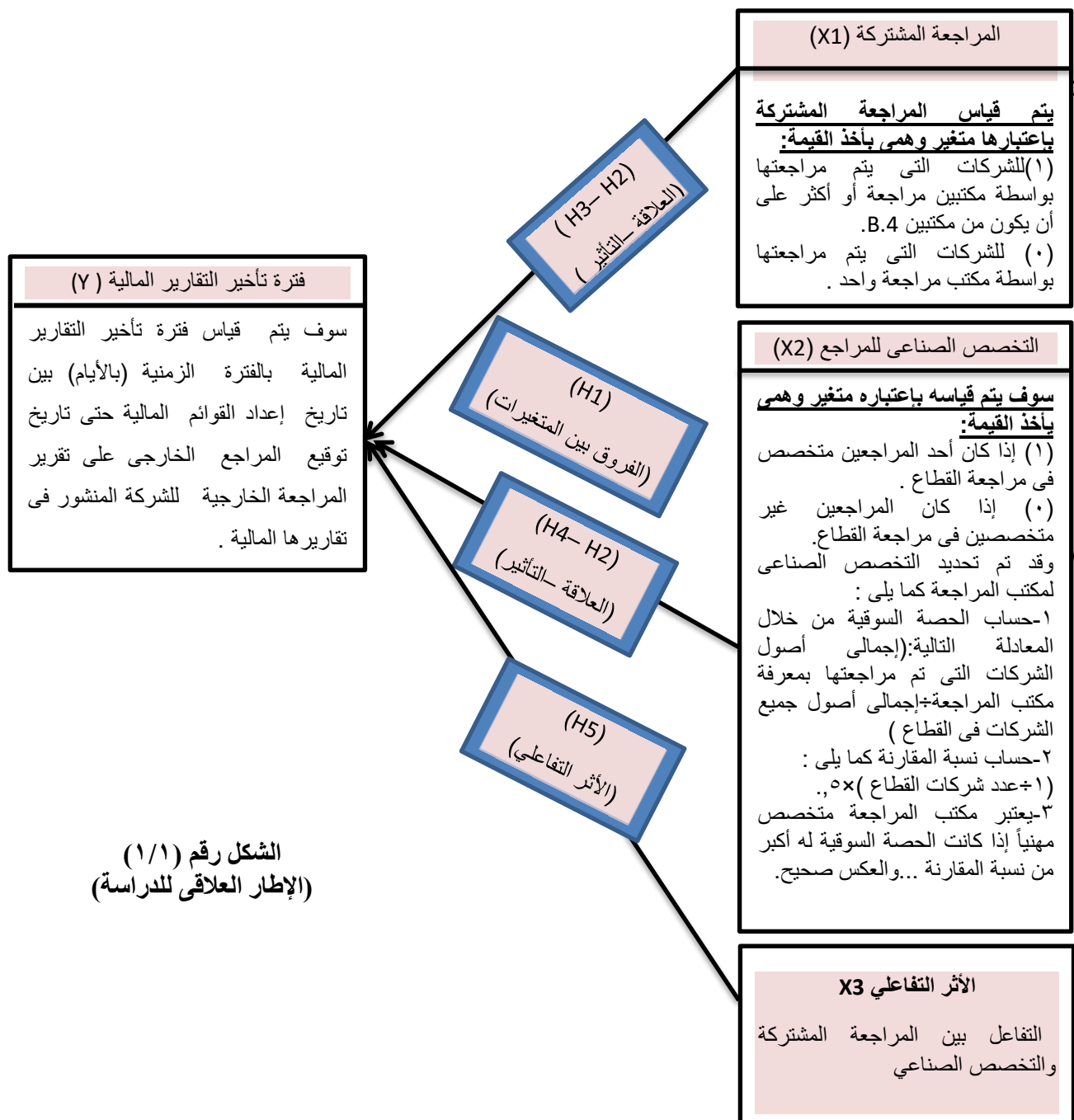
يتمثل نطاق الدراسة فيما يلي :

- ١/٦ الحدود الزمانية :- وتتمثل في إقتصار الدراسة على التقارير المالية المنشورة للشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة الزمنية من ٢٠١٥ حتى ٢٠٢١م، وليس لهذه الفترة أنة دلالات خاصة سوى تقييم المشكلة البحثية.
- ٢/٦ الحدود المكانية:- سوف تعتمد الدراسة على عينة قطاعية حكومية من الشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية بحيث تكون العينة ممثلة لجميع قطاعات السوق وفقاً للضوابط التي سيرد أثرها عند تحديد عينة الدراسة .

٧. منهجية الدراسة التطبيقية

- ١/٧ الإطار العلاقي للدراسة: يتمثل الإطار العلاقي للدراسة في تحديد الأثر التفاعلي بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع على فترة تأخير التقارير المالية ويمكن عرض ذلك من خلال الشكل رقم (١/١) التالي :

الأثر التفاعلي بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي لمراجع الحسابات على فترة تأخير التقارير المالية: دراسة تطبيقية



الشكل رقم (١/١)
(الإطار العلاقي للدراسة)

٢/٧ مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في الشركات المدرجة في البورصة المصرية وذلك خلال الفترة من عام ٢٠١٥ وحتى عام ٢٠٢١ م، بينما تمثلت عينة الدراسة في عينة حكومية قطاعية بلغت عدد (٥٢) شركة موزعة على ١٣ قطاع، وقد روعي عند إختيار عينة الدراسة تطبيق الإشرطات التالية:

الأثر التفاعلي بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي لمراجع الحسابات على فترة تأخير التقارير المالية: دراسة تطبيقية

- أن تكون الشركات مقيدة في البورصة المصرية .
- أن يتوافر للشركات عينة الدراسة تقارير مالية سنوية كاملة عن الفترة من عام ٢٠١٥ وحتى عام ٢٠٢١ م.
- ألا تكون الشركات عينة الدراسة قد تعرضت للشطب أو الإلغاء خلال فترة الدراسة .
- أن تصدر الشركات التقارير المالية بالجنبة المصرى .
- أن تعد الشركات تقاريرها المالية فى ١٢/٣١ من كل عام .
- إستبعاد قطاع البنوك وقطاع الخدمات المالية وذلك لخضوعها لإشراف ورقابة البنك المركزى المصرى
- وفى ضوء الاشتراطات السابقة تمثلت عينة الدراسة فى عدد(٥٢) شركة موزعة على ١٣ قطاع ويوضح الجدول رقم (١) التالى عينة الدراسة:

**جدول رقم (١)
عينة الدراسة**

م	اسم القطاع	الشركات المقيدة	الشركات المستبعدة	عدد شركات العينة داخل كل قطاع	نسبة المساهمة %
١	الإتصالات والإعلام وتكنولوجيا المعلومات	٧	٣	٤	٧,٦٩
٢	العقارات	٣٣	١٩	١٤	٢٦,٩٢
٣	المرافق	١	٠	١	١,٩٢
٤	الموارد الأساسية	١٧	١٢	٥	٩,٦٢
٥	تجارة وموزعون	٣	٢	١	١,٩٢
٦	خدمات النقل والشحن	٤	٣	١	١,٩٢
٧	خدمات ومنتجات صناعية وسيارات	٧	٤	٣	٥,٧٧
٨	رعاية صحية وأدوية	١٧	١٠	٧	١,٩٢
٩	سياحة وترفيهية	٨	٥	٣	٥,٧٧
١٠	مقاولات وإنشاءات هندسية	١٠	٩	١	١,٩٢
١١	منسوجات وسلع معمرة	٧	٤	٣	٥,٧٧
١٢	مواد البناء	١١	٣	٨	١٥,٣٨
١٣	ورق و مواد تعبئة	٢	١	١	١,٩٢
	الإجمالى	١٢٧	٧٥	٥٢	١٠٠

٣/٧ فروض الدراسة التطبيقية

- للإجابة على تساؤلات الدراسة وتحقيق أهداف الدراسة تتمثل فروض الدراسة فيما يلي:
- **الفرض الأول:** لا توجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين الشركات المقيدة فى البورصة المصرية فيما يتعلق بكل من المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع و فترة تأخير التقارير المالية .
- **الفرض الثانى:** لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين كل من(المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع) و فترة تأخير التقارير المالية.
- **الفرض الثالث:** لا يوجد تأثير معنوى للمراجعة المشتركة على فترة تأخير التقارير المالية فى الشركات المقيدة بالبورصة المصرية .
- **الفرض الرابع:** لا يوجد تأثير معنوى للتخصص الصناعي للمراجع على فترة تأخير التقارير المالية فى الشركات المقيدة بالبورصة المصرية .
- **الفرض الخامس:** لا يوجد أثر للتفاعل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع على فترة تأخير التقارير المالية فى الشركات المقيدة بالبورصة المصرية .

الأثر التفاعلي بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي لمراجع الحسابات على فترة تأخير التقارير المالية: دراسة تطبيقية

٤/٧ متغيرات الدراسة وطريقة ومرجعية قياسها :

تتمثل متغيرات الدراسة في كل من (المراجعة المشتركة X1، التخصص الصناعي للمراجع X2، الأثر التفاعلي بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع X3) كمتغيرات مستقلة، بينما تمثل فترة تأخير التقارير المالية Y المتغير التابع في ضوء مجموعة من المتغيرات الحاكمة والتي تتمثل في (حجم الشركة، الرافعة المالية، الربحية). ويمكن توصيف متغيرات الدراسة وطرق ومرجعية قياسها من خلال الجدول رقم (٢) التالي:

جدول رقم (٢)
متغيرات الدراسة وطرق ومرجعية قياسها

رمز	المتغير	نوعه	توصيف المتغير	طريقة القياس	مرجعية القياس
Y	فترة تأخير التقارير المالية	متغير تابع	الفترة من تاريخ نهاية السنة المالية حتى تاريخ توقيع المراجع على تقرير المراجعة	سوف يتم قياس فترة تأخير التقارير المالية بالفترة الزمنية (بالأيام) بين تاريخ إعداد القوائم المالية حتى تاريخ توقيع المراجع الخارجي على تقرير المراجعة للشركة المنشور في تقاريرها المالية.	(السيد، ٢٠١٨) (Hassan,2016) (Rusmin and Evans,2017)
X1	المراجعة المشتركة	متغير مستقل	هي قيام مكتبين أو أكثر من مكاتب المراجعة بمراجعة القوائم المالية لعميل واحد وأهم ما يميزها هو تقسيم إجراءات وأعمال المراجعة بناءً على التخطيط المشترك المعد مسبقاً من قبل المراجعين وذلك بهدف إصدار تقرير مراجعة مشترك	سوف يتم قياس المراجعة المشتركة بإعتبارها متغير وهمي بأخذ القيمة: (١) للشركات التي يتم مراجعتها بواسطة مكتبين مراجعة أو أكثر. (٠) للشركات التي يتم مراجعتها بواسطة مكتب مراجعة واحد.	(إبراهيم، ٢٠١٨) (Baldauf and stecke,2012)
X2	التخصص الصناعي للمراجع	متغير مستقل	هو تخصص وتميز المراجع عن غيره من المراجعين في مراجعة حسابات وعمليات قطاع صناعي أو خدمي محدد بما يمكنه من تقديم خدمات مراجعة متميزة وذات جودة عالية لعملائه في هذا القطاع وذلك نتيجة لإملاكه مجموعة من المعارف والخبرات	سوف يتم قياسه بإعتباره متغير وهمي يأخذ القيمة: (١) إذا كان المراجعين متخصصين في مراجعة القطاع. (٠) إذا كان المراجعين غير متخصصين في مراجعة القطاع. وقد تم تحديد التخصص الصناعي لمكتب المراجعة كما يلي: ١-حساب الحصة السوقية من خلال المعادلة التالية: (إجمالي أصول الشركات التي تم مراجعتها بمعرفة مكتب المراجعة: إجمالي أصول جميع الشركات في القطاع) ٢-حساب نسبة المقارنة كما يلي: (١ ÷ عدد شركات القطاع) × ٥٠. ٣-يعتبر مكتب المراجعة متخصص مهنياً إذا كانت الحصة السوقية له أكبر من نسبة المقارنة والعكس صحيح.	(السيد، ٢٠١٩) (Rusmin and Evans,2017) (محمود، ٢٠١٩)

الأثر التفاعلي بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي لمراجع الحسابات على فترة تأخير التقارير المالية: دراسة تطبيقية

رمز	المتغير	نوعه	توصيف المتغير	طريقة القياس	مرجعية القياس
X3	التفاعل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي	متغير مستقل	عبارة عن قيام مكتبين أو أكثر بمراجعة القوائم المالية للشركة بالإضافة لكونه متخصص في مراجعة حسابات وعمليات قطاع صناعي أو خدمي محدد	حاصل تفاعل متغير المراجعة المشتركة (X1) مع التخصص الصناعي (X2)	
Z1	حجم الشركة	متغير حاكم	يعبر عن الإمكانيات المادية والتكنولوجية والبشرية للشركة، التي تمكنها من استخدام نظم معلومات متطورة، وأيضاً لديها هيكل رقابة داخلية قوى يعمل على تقليل التحريفات في القوائم المالية وأيضاً حجم إجراءات المراجعة .	اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول في نهاية السنة المالية .	(Lessage,etal, 2013)
Z2	الرافعة المالية	متغير حاكم	هي مدى اعتماد المنشأة على أموال الغير لتمويل عملياتها ،وذلك من أهم مؤشرات تعرض الشركة للإفلاس .	(إجمالي الإلتزامات ÷ إجمالي الأصول)	(Doa,Pham,2014 (Lebo,etal,2013)
Z3	الربحية	متغير حاكم	تستخدم كمقياس لتقييم مدى قدرة الشركة لتحقيق الأرباح .	(صافي الربح بعد الضريبة ÷ إجمالي الأصول)	(السيد، ٢٠١٨) (Doa,Pham,2014)

٥/٧ مصادر جمع البيانات

إعتمدت الدراسة على البيانات والتقارير السنوية المنشورة لشركات عينة الدراسة ، وذلك لتقييم الأثر التفاعلي بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع على فترة تأخير التقارير المالية بالشركات محل الدراسة، وقد تم الحصول على هذه البيانات من خلال موقع الشركات على شبكات الإنترنت والتقارير المالية للشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية المصري المتاحة بالبورصة المصرية وموقع مباشر مصر خلال فترة الدراسة .

٦/٧ الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات

- لإختبار مدى صحة فروض الدراسة، تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية :
اختبار كولموجوروف سميرنوف One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test: لتحديد مدى تبعية بيانات الدراسة للتوزيع الطبيعي، وما يترتب عليه من اختيار الاختبارات الإحصائية المناسبة لتحليل بيانات الدراسة.
- **التحليل الوصفي للبيانات Descriptive Analysis** : باستخدام المتوسط كأحد مقاييس النزعة المركزية ، والانحراف المعياري كأحد مقاييس التشتت بغرض تحديد مدى أهمية الأثر التفاعلي بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع على فترة تأخير التقارير المالية بالشركات محل الدراسة.
- **تحليل ارتباط سبيرمان Spearman Correlation** : لتحديد إتجاه وقوة العلاقة للتفاعل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع وفترة تأخير التقارير المالية بالشركات محل الدراسة.

الأثر التفاعلي بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي لمراجع الحسابات على فترة تأخير التقارير المالية: دراسة تطبيقية

● تحليل الانحدار المتعدد **Multiple Regression Analysis**: ويعتبر أسلوب تحليل الانحدار المتعدد وتحليل الارتباط المتعدد من أساليب التحليل الإحصائي التي تستخدم في حالة تعدد المتغيرات المستقلة، وذلك بغرض الكشف عن نوع وقوة العلاقة ودرجة التأثير بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة، بالإضافة إلى تقدير نموذج يساعد في التنبؤ بقيمة المتغير التابع من خلال قيم المتغيرات المستقلة.

٧/٧ نتائج اختبار الفروض الإحصائية

تهدف الدراسة إلى تقييم الأثر التفاعلي بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع على فترة تأخير التقارير المالية، وذلك بغرض تخفيض فترة تأخير تقرير المراجع وتلبية احتياجات مستخدمي التقارير المالية من خلال تخفيض عدم تماثل المعلومات، وزيادة كفاءة المعلومات لشركات القطاعات المقيدة في سوق الأوراق المالية المصري، ولتحقيق هذا الهدف تم استخدام عدد من الأساليب الإحصائية لإختبار فروض الدراسة وتحليل نتائج الدراسة وذلك على النحو التالي:

١/٧/٧ اختبار صلاحية بيانات الدراسة:

١. إختبار إعتدالية بيانات الدراسة.

اعتمدت الدراسة على اختبار كولموجوروف سميرنوف (One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test و Test Shapiro-Wilk) لتحديد مدى تبعية بيانات الدراسة للتوزيع الطبيعي، وما يترتب عليه من اختيار الاختبارات الإحصائية المناسبة لتحليل بيانات الدراسة، ويمكن توضيح نتائج اختبار كولموجوروف سميرنوف (One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test) من خلال الجدول رقم (٣/٥) التالي:

الأثر التفاعلي بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي لمراجع الحسابات على فترة
تأخير التقارير المالية: دراسة تطبيقية

جدول رقم (٣)
نتائج إختبارات إعتدالية بيانات الدراسة

Shapiro-Wilk			Kolmogorov-Smirnova			المتغيرات	
مستوى المعنوية	درجات الحرية	الاحصاء	مستوى المعنوية	درجات الحرية	الاحصاء		
0.000	360	.646	0.000	360	.195	Y	فترة تأخير التقارير المالية
0.000	360	0.636	0.000	360	.350	X1	المراجعة المشتركة
0.000	360	0.635	0.000	٣٦٠	0.357	X2	التخصص الصناعي للمراجع
0.000	360	0.534	0.000	360	0.471	X٣	التفاعل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع
0.000	360	0.983	0.014	360	0.054	Z1	حجم الشركة
0.000	360	0.692	0.0٠٠	360	0.189	Z2	الرافعة المالية للشركة
0.000	360	0.715	0.000	360	0.178	Z3	الربحية

يتضح من نتائج الجدول رقم (٣) أن مستوى المعنوية P-Value لجميع متغيرات الدراسة جاءت بقيمة أقل من (0.05) ، ويشير ذلك إلى عدم تبعية البيانات للتوزيع الطبيعي و عليه سوف يتم استخدام أساليب تتوافق مع البيانات اللامعلمية والتي تتمثل في اختبار سبيرمان لاختبار علاقة الارتباط بين المتغيرات واختبار كروسكال واليز لاختبار معنوية الفروق بين القطاعات المختلفة موضوع الدراسة، ولذلك سوف يتم الاعتماد على الاختبارات اللامعلمية عند اختبار صحة فروض الدراسة .

٢. اختبار الارتباط الخطي .

يتم إجراء اختبار التداخل الخطي (Multicollinearity) لفحص مدى وجود مشكلة التداخل الخطي في النموذج حيث تؤدي هذه المشكلة إلى ضعف قدرة نموذج الدراسة في تفسير الأثر على المتغير التابع، ويتم إجراء هذا الاختبار باستخدام اختبار قيمة (VIF) وقيمة التباين المسموح به (Tolerance)، فإذا كانت قيمة تضخم التباين أقل من (10)، وقيمة التباين المسموح به أكبر من (0.01) فهذا يشير إلى عدم وجود مشكلة التداخل الخطي في نموذج الدراسة (O'Brien,2007)، ويمكن توضيح مدى وجود مشكلة التداخل الخطي في نموذج الدراسة من خلال الجدول رقم (٥/٥).

الأثر التفاعلي بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي لمراجع الحسابات على فترة تأخير التقارير المالية: دراسة تطبيقية

جدول رقم (٤): نتائج اختبار التداخل الخطي

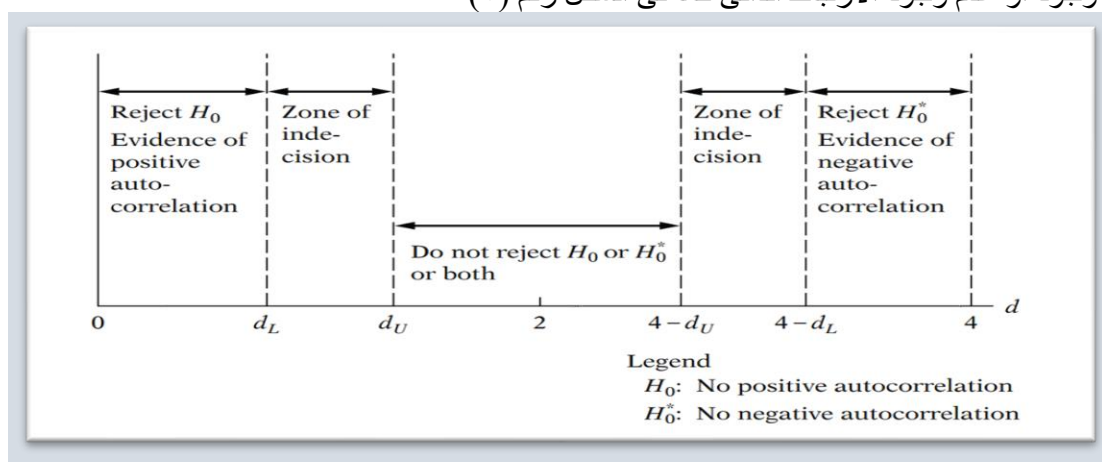
رمز المتغير	المتغير	تضخم التباين (VIF)	التباين المسموح به (Tolerance)
X1	المراجعة المشتركة	.169٢	.461
X2	التخصص الصناعي للمراجع	2.209	.453
X3	التفاعل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي	3.06	.327
Z1	حجم الشركة	1.324	.755
Z2	الرافعة المالية	1.024	.977
Z3	الربحية	1.03	.971

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

بفحص نتائج الجدول رقم (٤) لوحظ أن قيم تضخم التباين (VIF) لكافة المتغيرات (المتغيرات المستقلة، والمتغيرات الحاكمة) أقل من (10)، كما أن قيم التباين المسموح به (Tolerance) أكبر من (0.01)، مما يشير إلى عدم وجود مشكلة التداخل الخطي وقوة نموذج الدراسة في تفسير الأثر على مستوى حماية المستثمرين.

٣. اختبار الارتباط الذاتي.

يتم إجراء اختبار الارتباط الذاتي لفحص مدى وجود مشكلة الارتباط الذاتي في النموذج حيث تؤدي هذه المشكلة إلى أثر غير حقيقي للمتغيرات المستقلة على المتغير التابع، ويتم إجراء هذا الاختبار باستخدام قيمة (Durbin Watson D-W)، ثم يتم مقارنتها بمناطق وجود أو عدم وجود الارتباط الذاتي كما في الشكل رقم (٢).



الشكل رقم (٢)

مناطق الارتباط الذاتي طبقاً لاختبار (Durbin Watson)

وبإجراء اختبار الارتباط الذاتي لوحظ أن قيمة (D-W) تساوي (1.549)، ومن خلال جداول (Durbin Watson) باستخدام عدد المتغيرات، وعدد المشاهدات، نلاحظ أن قيمة الحد الأدنى (d_L) تعادل (1.718) الحد الأعلى (d_U) تعادل (1.787)، وبمقارنة قيمة (D-W) بمناطق وجود أو عدم وجود الارتباط الذاتي نجد أنها تقع في منطقة وجود مشكلة الارتباط الذاتي حيث أنه يترتب على وجود ارتباط ذاتي بين بيانات متغيرات الدراسة العديد من الآثار السلبية ومنها (Asteriou & Hall, 2015) ارتفاع تقديرات الخطأ المعياري بشكل كبير بمعنى أدق اتساع فترات الثقة وهذا يؤدي بشكل كبير إلى عدم معنوية النتائج الإحصائية.

وللتغلب على هذه المشاكل تم تحويل البيانات إحصائياً عن طريق التحويل التكراري لكوكران - أوركوت (Cochrane-Orcutt).

الأثر التفاعلي بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي لمراجع الحسابات على فترة تأخير التقارير المالية: دراسة تطبيقية

وبإجراء اختبار الارتباط الذاتي على المتغيرات الجديدة لوحظ أن قيمة (D-W) تساوى (1.890)، وبمقارنة قيمة (D-W) بمناطق وجود أو عدم وجود الارتباط الذاتي الموضحة في الشكل رقم (٢/٥) نجد أنها تقع في منطقة عدم وجود ارتباط ذاتي بين متغيرات الدراسة، وبالتالي عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي التي تؤثر على دقة نتائج نموذج الدراسة ومن ثم إمكانية الاعتماد على المتغيرات الجديدة في اختبار الفروض .
٢/٧/٧ الخصائص الإحصائية الوصفية لمتغيرات الدراسة:

يمكن توضيح سلوك متغيرات الدراسة من خلال استخدام الاحصاءات الوصفية والتي يتم عرضها من خلال جدول رقم (٥) التالي :

الأثر التفاعلي بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي لمراجع الحسابات على فترة تأخير التقارير المالية: دراسة تطبيقية

جدول رقم (٥): نتائج الخصائص الإحصائية الوصفية لمتغيرات الدراسة

Max	Min	Std. Dev.	Mean	القطاع	المتغير	Max	Min	Std. Dev.	Mean	القطاع	المتغير
9.436	6.24	1.05	8.126	الاتصالات	حجم الشركة (Z3)	146	51	26.474	80.286	الاتصالات	فترة تأخير التقارير المالية (Y)
11.142	5.884	1.125	8.82	العقارات		160	27	19.052	66.112	العقارات	
9.948	9.262	.27	9.633	المرافق		104	63	15.795	76.143	المرافق	
10.502	7.741	.947	9.124	الموارد الأساسية		228	45	32.807	69.324	الموارد الأساسية	
9.565	9.078	.157	9.338	تجارة وموزعون		88	57	13.607	75.143	تجارة وموزعون	
8.562	8.337	.081	8.514	خدمات النقل والشحن		83	44	13.372	62.143	خدمات النقل والشحن	
10.831	7.054	1.499	8.756	خدمات ومنتجات		162	41	27.164	67.762	خدمات ومنتجات	
10.051	7.56	.656	9.009	رعاية صحية وأدوية		327	33	41.369	68.163	رعاية صحية وأدوية	
8.879	6.043	.974	7.286	سياحة وترفيهية		100	47	14.822	67.905	سياحة وترفيهية	
8.408	7.492	.352	7.952	مقاولات وإنشاءات هندسية		119	15	34.33	74.286	مقاولات وإنشاءات هندسية	
10.11	8.552	.645	9.061	منسوجات وسلع معمرة		118	46	19.478	72	منسوجات وسلع معمرة	
9.633	7.87	.565	9.03	مواد البناء		246	40	26.16	62.786	مواد البناء	
8.71	8.162	.182	8.437	ورق ومواد تعبئة وتغليف		73	51	7.515	64.143	ورق ومواد تعبئة وتغليف	
11.142	5.884	1.022	8.771	الاجمالي		327	15	26.551	68.22	الاجمالي	

الأثر التفاعلي بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي لمراجع الحسابات على فترة تأخير التقارير المالية: دراسة تطبيقية

Max	Min	Std. Dev.	Mean	القطاع	المتغير	Max	Min	Std. Dev.	Mean	القطاع	المتغير
.572	.089	.177	.362	الاتصالات	الرافعة المالية (Z2)	1	0	.508	.536	الاتصالات	المراجعة المشتركة (X1)
1	0	.269	.224	العقارات		1	0	.502	.48	العقارات	
.735	.001	.329	.244	المرافق		1	0	.488	.714	المرافق	
4.298	0	.719	.375	الموارد الأساسية		1	0	.49	.629	الموارد الأساسية	
.424	.047	.173	.157	تجارة وموزعون		1	0	.535	.429	تجارة وموزعون	
.372	.164	.071	.273	خدمات النقل والشحن		1	0	.535	.429	خدمات النقل والشحن	
.772	0	.314	.463	خدمات ومنتجات		1	0	.512	.524	خدمات ومنتجات	
.871	0	.209	.197	رعاية صحية وأدوية		1	0	.481	.347	رعاية صحية وأدوية	
.597	0	.261	.165	سياحة وترفيهية		1	0	.512	.524	سياحة وترفيهية	
.001	0	0	0	مقاولات وإنشاءات هندسية		1	0	.378	.143	مقاولات وإنشاءات هندسية	
.753	.309	.127	.448	منسوجات و سلع معمرة		1	0	.478	.684	منسوجات و سلع معمرة	
1.061	0	.283	.422	مواد البناء		1	0	.502	.446	مواد البناء	
.64	.381	.086	.528	ورق ومواد تعبئة وتغليف		1	0	.408	.167	ورق ومواد تعبئة وتغليف	
4.298	0	.337	.301	الاجمالي		1	0	.5	.482	الاجمالي	

الأثر التفاعلي بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي لمراجع الحسابات على فترة تأخير التقارير المالية: دراسة تطبيقية

Max	Min	Std. Dev.	Mean	القطاع	المتغير	Max	Min	Std. Dev.	Mean	القطاع	المتغير
.476	-.101	.12	.098	الاتصالات	الربحية (Z3)	1	0	.508	.464	الاتصالات	التخصص الصناعي للمراجع (X2)
.839	-.011	.098	.038	العقارات		1	0	.463	.306	العقارات	
.024	.001	.008	.01	المرافق		1	1	0	1	المرافق	
.167	-.077	.05	.019	الموارد الاساسية		1	0	.502	.571	الموارد الاساسية	
.186	.102	.032	.145	تجارة وموزعون		1	1	0	1	تجارة وموزعون	
.201	.037	.063	.1	خدمات النقل والشحن		1	1	0	1	خدمات النقل والشحن	
.161	-.058	.056	.045	خدمات ومنتجات		1	0	.483	.333	خدمات ومنتجات	
.217	0	.059	.062	رعاية صحية وأدوية		1	0	.5	.571	رعاية صحية وأدوية	
.054	-.094	.034	-.012	سياحة وترفيهية		1	0	.498	.619	سياحة وترفيهية	
.019	-.005	.007	.004	مقاولات وإنشاءات		1	1	0	1	مقاولات وإنشاءات	
.171	-.056	.065	.018	منسوجات وسلع معمرة		1	0	.507	.429	منسوجات وسلع معمرة	
.369	-.227	.081	.022	مواد البناء		1	0	.464	.696	مواد البناء	
.16	.007	.051	.073	ورق ومواد تعبئة وتغليف		1	1	0	1	ورق ومواد تعبئة وتغليف	
.839	-.227	.083	.041	الاجمالي	1	0	.5	.533	الاجمالي		

الأثر التفاعلي بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي لمراجع الحسابات على فترة تأخير التقارير المالية: دراسة تطبيقية

Max	Min	Std. Dev.	Mean	القطاع	المتغير	Max	Min	Std. Dev.	Mean	القطاع	المتغير
						1	0	.476	.321	الاتصالات	التفاعل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي (X3)
						1	0	.329	.122	العقارات	
						1	0	.488	.714	المرافق	
						1	0	.49	.371	الموارد الأساسية	
						1	0	.535	.429	تجارة وموزعون	
						1	0	.218	.048	خدمات ومنتجات صناعية	
						1	0	.407	.204	رعاية صحية وأدوية	
						1	0	.436	.238	سياحة وترفيهية	
						1	0	.378	.143	مقاومات وإنشاءات هندسية	
						1	0	.483	.333	منسوجات و سلع معمرة	
						1	0	.471	.321	مواد البناء	
						1	0	.378	.143	ورق ومواد تعبئة وتغليف	
						1	0	.429	.242	الاجمالي	

(المصدر: نتائج التحليل الإحصائي)

الأثر التفاعلي بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي لمراجعات الحسابات على فترة تأخير التقارير المالية: دراسة تطبيقية

- تشير نتائج الجدول رقم (٥) إلى أن متوسط فترة تأخير التقارير المالية على المستوى الإجمالي قد بلغ (68.22) وبإنحراف معياري (26.551) وبحد أدنى (15) وبحد أقصى (327)، وعلى المستوى التفصيلي كان أكبر متوسط لقطاع الإتصالات (80.29) وأقل متوسط لقطاع خدمات النقل (62.143)، وبمقارنة متوسط الدراسة الحالية لفترة تأخير التقارير المالية مع الدراسات السابقة نجد أن متوسط فترة تأخير التقارير المالية للدراسة الحالية يتقارب مع دراسة (السيد، ٢٠١٨) حيث بلغ (74,77) وأيضاً دراسة (مطواع، ٢٠١٩) حيث بلغ (73,57)، دراسة (يوسف، ٢٠٢٠) حيث بلغ (73,48)، ونجد أن متوسط الدراسة الحالية إنخفض عن دراسة (Apadora&Noor,2013) حيث بلغ (98,25)، وأيضاً ارتفع عن دراسة (على، ٢٠٢٠) حيث بلغ (1,83).

- كذلك تشير النتائج فيما يتعلق بمتغير المراجعة المشتركة إلى أن المتوسط قد بلغ على المستوى الإجمالي (482). وبإنحراف معياري (5). وبحد أدنى (٠,٠٠) وبحد أقصى (1)، وعلى المستوى التفصيلي كان أكبر متوسط لقطاع المرافق يبلغ (٧١٤)، وأقل متوسط لقطاع المقاولات (١٤٣)، وبمقارنة متوسط الدراسة الحالية للمراجعة المشتركة مع الدراسات السابقة نجد أنه إنخفض عن دراسة (أبو جبل، ٢٠١٦) التي بلغت (٩٧)، وارتفع عن دراسة (أبو العلا، ٢٠١٩) التي بلغت (٢٣).

- كذلك تشير النتائج فيما يتعلق بمتغير التخصص الصناعي للمراجع إلى أن المتوسط قد بلغ على المستوى الإجمالي (٥٣٣)، وبإنحراف معياري (٥)، وبحد أعلى (١) وحد أدنى (صفر)، وعلى المستوى التفصيلي كان أكبر متوسط لقطاع المرافق وتجار وموزعون وخدمات النقل وورق ومواد تعبئة وتغليف قد بلغ (١)، وأقل متوسط لقطاع خدمات ومنتجات وقد بلغ (٣٣٣)، وبمقارنة متوسط التخصص الصناعي للمراجع للدراسة الحالية بمتوسط التخصص الصناعي للمراجع بالدراسات السابقة نجد أنه ينخفض عن دراسة (يوسف، ٢٠٢٠) حيث بلغ (٦٣).

- وفيما يتعلق بنتائج المتغيرات الحاكمة بلغ متوسط حجم الشركة لكل القطاعات على المستوى الإجمالي (٨،١٧٧) بإنحراف معياري قدره (١,022) وقد بلغ الحد الأدنى على المستوى الإجمالي (5,884) والحد الأعلى (11,142)، وعلى المستوى التفصيلي كان أكبر متوسط لحجم الشركة في قطاع المرافق (9,633)، بينما بلغ أقل متوسط في قطاع السياحة والترفيه (7,286)، وبمقارنة متوسط حجم الشركات للدراسة الحالية مع الدراسات السابقة نجد أنه إنخفض عن دراسة (Doa&pham,2014) التي بلغت (٢١,٠٠)، دراسة (السيد، ٢٠١٨) التي بلغت (20,667)، دراسة (السيد، ٢٠١٩) التي بلغت (18,63)، دراسة (على، ٢٠٢٠) التي بلغت (20,44).

- كذلك تشير النتائج إلى أن متوسط الرافعة المالية للشركات محل الدراسة على المستوى الإجمالي للقطاعات قد بلغ (٠,٣٠١)، بإنحراف معياري قدره (337)، وبحد أعلى (4,298) وبحد أدنى (٠)، وعلى المستوى التفصيلي كان أكبر متوسط للرافعة المالية في قطاع مواد التعبئة والتغليف والذي بلغ (0,528)، وأقل متوسط لقطاع المقاولات والذي بلغ (٠)، وبمقارنة متوسط الرافعة المالية للدراسة الحالية مع الدراسات السابقة نجد أنها تتقارب مع دراسة (Doa&pham,2014) التي بلغت (29)، ونجد أنها إنخفضت عن دراسة (Rusmin& Evans,2017) التي بلغت (60)، ودراسة (السيد، ٢٠١٩) التي بلغت (٥٢)، ودراسة (السيد، ٢٠١٩) التي بلغت (624)، ودراسة (السيد، ٢٠١٩) التي بلغت (٥٢).

- كذلك أشارت النتائج إلى أن متوسط الربحية للدراسة الحالية على المستوى الإجمالي قد بلغ (0,041)، بإنحراف معياري قدره (0,083)، وكذلك بلغ الحد الأدنى (227)، والحد الأعلى (839)، وعلى المستوى التفصيلي نلاحظ أن أكبر متوسط لقطاع تجار وموزعون (١٤٥) وأقل متوسط لقطاع المقاولات (004)، وبمقارنة متوسط الربحية للدراسة الحالية بمتوسط الربحية للدراسات السابقة نجد أنها انخفضت عن دراسة (السيد، ٢٠١٩) حيث بلغت (08).

الأثر التفاعلي بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي لمراجعات الحسابات على فترة تأخير التقارير المالية: دراسة تطبيقية

٣/٧/٧ نتائج اختبار فروض الدراسة

أولاً: نتائج اختبار الفروق بين قطاعات الدراسة فيما يتعلق بكل من المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع وفترة تأخير التقارير المالية

تم استخدام اختبار (Kruskal-Wallis) لاختبار معنوية الفروق بين قطاعات الدراسة فيما يتعلق بمتغيرات الدراسة وسوف يتم استخدام هذا الاختبار لاختبار مدى صحة الفرض الأول القائل "لا توجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين الشركات المقيدة في البورصة المصرية فيما يتعلق بكل من المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع وفترة تأخير التقارير المالية" وذلك بهدف التحقق مما إذا كان هناك اختلاف بين القطاعات المختلفة فيما يتعلق بالمتغيرات المختلفة فيما يتعلق بمتغيرات الدراسة.

ويوضح الجدول رقم (٦) نتائج اختبار (Kruskal-Wallis) لاختبار معنوية الفروق بين قطاعات الدراسة فيما يتعلق بمتغيرات الدراسة وذلك على النحو التالي:

جدول رقم (٦)

نتائج اختبار معنوية الفروق بين القطاعات المختلفة فيما يتعلق بمتغيرات الدراسة

القطاع	فترة تأخير التقارير المالية (Y)	المراجعة المشتركة (X1)	التخصص الصناعي للمراجع (X2)	التفاعل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي (X3)
الاتصالات	231.8	190.7	170.0	197.0
العقارات	177.9	180.6	141.2	160.8
المرافق	263.5	222.9	267.5	268.5
الموارد الأساسية	173.8	207.5	189.5	206.1
تجارة وموزعون	246.0	171.4	267.5	216.5
خدمات النقل والشحن	154.3	171.4	267.5	216.5
خدمات ومنتجات صناعية	158.1	188.6	146.2	147.2
رعاية صحية وأدوية	173.9	156.6	189.5	175.6
سياحة وترفيهية	193.3	188.6	198.2	181.8
مقاولات وإنشاءات هندسية	228.7	119.8	267.5	164.5
منسوجات و سلع معمرة	211.7	217.5	163.5	199.2
مواد البناء	147.8	174.6	212.3	197.0
ورق ومواد تعبئة وتغليف	195.1	124.1	267.5	164.5
القيمة المحسوبة	24.748	27.844	62.705	31.241
مستوى المعنوية	0.016	0.011	0.000	0.002
القرار	يوجد فروق ذات دلالة إحصائية	يوجد فروق ذات دلالة إحصائية	يوجد فروق ذات دلالة إحصائية	يوجد فروق ذات دلالة إحصائية

(المصدر: نتائج التحليل الإحصائي)

تشير نتائج الجدول رقم (٦) السابق إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين القطاعات المختلفة فيما يتعلق بكل من (المراجعة المشتركة، التخصص الصناعي للمراجع، التفاعل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي، حجم الشركة، الرافعة المالية، الربحية

الأثر التفاعلي بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي لمراجعات الحسابات على فترة تأخير التقارير المالية: دراسة تطبيقية

(وذلك عند مستوى معنوية (0,002, 0,000, 0,011, 0,016, 0) ، وذلك بمستوى معنوية أقل من 5% .

وفى ضوء النتائج السابقة يمكن رفض فرض العدم الأول للدراسة القائل بأنه " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية فيما يتعلق بكل من المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع و فترة تأخير التقارير المالية وفقا للقطاعات المختلفة، وقبول الفرض البديل القائل بأنه" توجد فروق ذات دلالة إحصائية فيما يتعلق بكل من المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع و فترة تأخير التقارير المالية وفقا للقطاعات المختلفة " .

ثانياً: نتائج اختبار العلاقة بين كل من (المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع) وفترة تأخير التقارير المالية.

لاختبار مدى وجود علاقة بين كل من المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي لمكتب المراجعة من ناحية وفترة تأخير التقارير المالية ، تم استخدام معامل ارتباط سبيرمان لتوضيح جوهرية العلاقة بين متغيرات الدراسة ، ويوضح الجدول رقم (٧) مصفوفة الارتباط بين متغيرات الدراسة .

جدول رقم (٧)
نتائج مصفوفة معاملات الارتباط لمتغيرات الدراسة

(7)	(6)	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)	معامل الارتباط ومستوى المعنوية	Variables
						1.000	معامل الارتباط	(1) فترة تأخير التقارير المالية
					1.000	0.698*	معامل الارتباط	(2) المراجعة المشتركة
						(0.000)	مستوى المعنوية	
				1.000	0.901*	0.682*	معامل الارتباط	(3) التخصص الصناعي للمراجع
					(0.000)	(0.000)	مستوى المعنوية	
			1.000	0.652*	0.703*	0.764*	معامل الارتباط	(٤) التفاعل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع
				(0.000)	(0.000)	(0.000)	مستوى المعنوية	
		1.000	0.786*	0.881*	0.876*	0.834*	معامل الارتباط	(5) حجم الشركة
			(0.000)	(0.000)	(0.000)	(0.000)	مستوى المعنوية	
	1.000	0.138*	0.050	0.136*	0.109	0.120*	معامل الارتباط	(6) الرافعة المالية
		(0.015)	(0.383)	(0.017)	(0.055)	(0.034)	مستوى المعنوية	
1.000	0.102	-0.021	-0.002	-0.038	-0.018	-0.049	معامل الارتباط	(7) الربحية
	(0.072)	(0.716)	(0.976)	(0.509)	(0.751)	(0.387)	مستوى المعنوية	
*** $p < 0.01$, ** $p < 0.05$, * $p < 0.1$								

المصدر: (التحليل الإحصائي)

تشير نتائج الجدول رقم (٧) السابق الى مايلي :

- وجود علاقة ارتباط طردية قوية بين فترة تأخير التقارير المالية وبين المراجعة المشتركة حيث بلغ معامل الارتباط (0,٦٩٨*) عند مستوى

الأثر التفاعلي بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي لمراجعات الحسابات على فترة تأخير التقارير المالية: دراسة تطبيقية

معنوية (0,000) وهو أقل من 5%، ويدل ذلك على أن تطبيق مدخل المراجعة المشتركة يؤدي إلى زيادة فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة ويرجع ذلك إلى وجود الإكالية بين المراجعين وأيضاً احتمالية فقد المعلومات بسبب اعتماد أحد المراجعين على الآخر، وقد اختلفت نتائج الدراسة مع دراسة (الوكيل، 2019) حيث أشارت إلى وجود علاقة ارتباط عكسية بين تطبيق المراجعة المشتركة وفترة تأخير إصدار تقرير المراجعة

- وجود علاقة ارتباط طردية قوية بين كل من فترة تأخير التقارير المالية والتخصص الصناعي للمراجع حيث بلغ معامل الارتباط (0,682*) عند مستوى معنوية (0,000) وهو أقل من 5%، يدل ذلك على أن الشركات التي يعمل بها مراجع متخصص صناعياً تؤدي إلى زيادة فترة تأخير التقارير المالية، ويرجع ذلك إلى تفضيل المنشآت صغيرة الحجم التعامل مع مراجع لديه الكثير من العملاء وذلك لتوطيد العلاقة بينهم، وأيضاً احتمالية تسريب المعلومات إلى المنافسين مما يزيد من فترة إصدار التقارير المالية، وقد اتفقت هذه الدراسة مع بعض الدراسات الأخرى وذلك مع دراسة (إبراهيم، البراك، 2018) حيث أشارت نتائج البحث إلى وجود علاقة ارتباط طردية ومعنوية بين فترة إصدار تقارير المراجعة والتخصص الصناعي للمراجع في الشركة، وأيضاً مع دراسة (Badawy & Aly 2018) حيث أشارت الدراسة لوجود ارتباط إيجابي بين فترة تأخير تقرير المراجع ومراجعات الحسابات المتخصصة صناعياً، وأيضاً اختلفت الدراسة مع دراسة (Karami et al, 2017) حيث أشارت إلى عدم وجود ارتباط بين التخصص الصناعي للمراجع وفترة تأخير تقرير المراجع ARL، وإختلفت أيضاً مع دراسة (Doa&pham, 2014)، وأيضاً دراسة (Rusmin&Evans, 2017)، دراسة (السعيد، 2019) التي أشارت لوجود علاقة عكسية بين التخصص الصناعي للمراجع وفترة تأخير التقارير المالية.

- وجود علاقة ارتباط طردية قوية بين كل من فترة تأخير التقارير المالية والتفاعل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي، حيث بلغ معامل الارتباط (0,764*) عند مستوى معنوية (0,000) وهو أقل من 5%، ويدل ذلك على أن الشركات التي تعمل بالمراجعة المشتركة وأيضاً تستعين بمراجع متخصص صناعياً تزيد فترة إصدار تقارير المراجعة بها، ويختلف ذلك مع دراسة (الجندي، 2019) حيث أشارت إلى الإيجابيات التي تعود على المنشأة بامتلاكها مراجع متخصص في الصناعة مع وجود أكثر من مراجع.

- وجود علاقة ارتباط طردية قوية بين فترة تأخير التقارير المالية وحجم الشركة حيث بلغ معامل الارتباط (0,834*) عند مستوى معنوية (0,000) وهو أقل من 5%، ويرجع ذلك إلى أن الشركات كبيرة الحجم تستغرق وقتاً أطول لتقوم بعملية المراجعة مما يؤدي إلى طول فترة الإفصاح عن التقارير، ويتفق ذلك مع دراسة (السعيد، 2018) حيث أشارت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط طردية ومعنوية بين حجم الشركة وفترة تأخير تقرير المراجع.

- وجود علاقة ارتباط طردية ضعيفة بين فترة تأخير التقارير المالية والرافعة المالية للشركة حيث بلغ معامل الارتباط (0,120*) عند مستوى معنوية (0,034) وهو أقل من 5%، ويمكن ذلك بسبب كثرة المديونات في الشركات كبيرة الحجم لذلك تستغرق وقتاً أطول للتأكد من كل الديون مما

الأثر التفاعلي بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي لمراجعات الحسابات على فترة تأخير التقارير المالية: دراسة تطبيقية

يؤدي إلى تأخير فترة إصدار التقارير المالية، وقد أشارت بعض الدراسات التي تختلف نتائجها مع نتائج هذه الدراسة مثل دراسة (Doa&pham, 2014) لوجود علاقة عكسية بين الراجعة المالية وفترة تأخير التقارير المالية. وتوجد دراسات تتفق مع هذه الدراسة مثل دراسة (السيد، ٢٠١٨) التي أشارت إلى وجود علاقة إرتباط طردي بين الراجعة المالية وفترة تأخير التقارير، وأيضًا دراسة (زعرى والدحود، ٢٠١٨) حيث أشارت إلى وجود علاقة إرتباط موجبة وذات دلالة إحصائية بين مدة توقيت إصدار التقرير المالي وبين مديونية الشركة.

- لا يوجد إرتباط بين فترة تأخير التقارير المالية والربحية حيث بلغ معامل الإرتباط (-0.049) عند مستوى معنوية (٠,٣٨٧)، وقد اختلف ذلك مع دراسة (زعرى والدحود، ٢٠١٨) حيث أشارت إلى وجود علاقة إرتباط عكسية وذات دلالة إحصائية بين ربحية الشركة ومدة إصدار التقارير.

وفى ضوء النتائج السابقة يمكن رفض فرض العدم الثاني للدراسة القائلة بأنه "لا توجد علاقة إرتباط ذات دلالة إحصائية بين كل من (المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع) وفترة تأخير التقارير المالية"، وقبول الفرض البديل القائلة "توجد علاقة إرتباط ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع من ناحية وفترة تأخير التقارير المالية من ناحية أخرى".

ثالثًا: نتائج اختبار مدى وجود تأثير معنوي للمراجعة المشتركة على فترة تأخير التقارير المالية في الشركات محل الدراسة".

لاختبار معنوية تأثير المراجعة المشتركة على فترة تأخير التقارير المالية تم استخدام أسلوب الإنحدار الخطى لتحديد أكثر العوامل تأثيرًا على فترة تأخير التقارير المالية وذلك من خلال برنامج STATA وتستخدم النموذج التجميعي Pooled Regression Model ونموذج انحدار التأثير الثابت Fixed Effect Model والتأثير العشوائي Random Effect Model لتقدير المعلمات، كما أن نتائج اختبار Hausman هي لتحديد كفاءة الطرق.

يوضح الاختبارات الثلاثة للتمييز بين النموذج التجميعي ونموذج التأثيرات الثابتة ونموذج التأثيرات العشوائية. حيث يستخدم اختبار Wald' test للتمييز بين النموذج التجميعي ونموذج التأثيرات الثابتة، حيث إذا كانت القيمة الاحتمالية للاختبار p-value أكبر من قيمة مستوى المعنوية $\alpha=0.05$ كان نموذج التجميعي هو الأفضل لتمثيل البيانات، أما إذا كانت القيمة الاحتمالية للاختبار p-value أقل من قيمة مستوى المعنوية $\alpha=0.05$ دل ذلك على أن نموذج التأثيرات الثابتة هو النموذج الأفضل لتمثيل البيانات. ويستخدم اختبار Breusch-Pagan LM Lagrange Multiplier للتمييز بين النموذج التجميعي ونموذج التأثيرات العشوائية، حيث إذا كانت القيمة الاحتمالية للاختبار p-value أكبر من قيمة مستوى المعنوية $\alpha=0.05$ دل ذلك على أن نموذج التأثيرات العشوائية هو النموذج الأفضل لتمثيل البيانات، أما إذا كانت القيمة الاحتمالية للاختبار p-value أقل من قيمة مستوى المعنوية $\alpha=0.05$ دل ذلك على أن نموذج التأثيرات العشوائية هو النموذج الأفضل لتمثيل البيانات، وأخيرًا اختبار Hausman' test للتمييز بين نموذج التأثيرات الثابتة ونموذج التأثيرات العشوائية، حيث إذا كانت القيمة الاحتمالية للاختبار p-value أكبر من قيمة مستوى المعنوية $\alpha=0.05$ دل ذلك على أن نموذج التأثيرات الثابتة هو النموذج الأفضل لتمثيل البيانات. وبالتالي يكون نموذج التأثيرات الثابتة هو النموذج الأفضل لتمثيل البيانات وذلك بهدف اختبار مدى صحة الفرض الثالث للدراسة القائلة "لا يوجد تأثير معنوي للمراجعة المشتركة على فترة تأخير التقارير المالية بالشركات محل الدراسة".

الأثر التفاعلي بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي لمراجعي الحسابات على فترة تأخير التقارير المالية: دراسة تطبيقية

الجدول رقم (٨)
نتائج تأثير المراجعة المشتركة على فترة تأخير التقارير المالية

TOL	VIF	نموذج التأثيرات العشوائية			نموذج التأثيرات الثابتة			النموذج التجميعي			الرموز	متغيرات الدراسة
		P-value	T-test	معامل الإنحدار	P-value	T-test	معامل الإنحدار	P-value	T-test	معامل الإنحدار		
٠.٤٦٢	٢,١٦٩	.٩٥٦	١,٠١	.٥٤	.٠٠١	٣,١٧	.٣٥٥	.٠٠٠	٣,٦٨	.٤٣	X1	المراجعة المشتركة
.٧٥٥	١,٣٢٤	.٠٧٩	١,٧٥	٢,٥٨٩	.٠٣١	-٢,١٧	٧,١٢٧	.٠٨	١,٧٥	٢,١٠٢	Z1	حجم الشركة
.٩٧٧	١,٠٢٤	.١٨	-١,٣٤	٦,٧٩٦	.٨٨٧	-٠,١٤	-١,٠٤٣	.٠٤٥	٢,٠١	٨,٩٧٤	Z2	الرافعة المالية
.٩٧١	١,٠٠٣	.٦٥	-٠,٤٥	-٦,٣٤٧	.٦٦٦	٠,٤٣	٧,١٢	.٣٨٢	-٠,٨٧	-١١,٧٦١	Z3	الربحية
		٨٣,٦٦٨			١٢٣,٨٤٧			٧٩,٠٦٥			(Constant)	
		٠,٤٧٩			٠,٤٣٦			٠,٥			معامل الارتباط المتعدد R	
		.٢٣			٠,١٩			٠,٢٥			معامل التحديد R ^٢	
		٢٥,٠٧٤			١٣,٣٢			٢٠,٣٥			قيمة F	
		٠,٠٠٠			٠,٠٠٠			٠,٠٠٠			.P-value	

(المصدر: نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة)

جدول رقم (٩)
نتائج اختبارات المفاضلة بين النماذج الثلاثة

Hausman Test		Lagrange Multiplier Test		Wald Test	
χ^2	p-value	Breusch & pagan	p-value	Test statistic	p-value
٤,٢٣٣	٠,٠٠٠	١٠٦,٦٢	٠,٠٠٠	٢٣,٦٩	٠,٠٠٠

وفقاً لاختبار Wald Test المقارنة بين النموذج التجميعي ونموذج التأثيرات الثابتة يكون نموذج التأثيرات الثابتة هو الأفضل حيث أن (P-Value < ٠,٠٥) وفقاً لاختبار Lagane Multiplier للمقارنة بين النموذج التجميعي ونموذج التأثيرات العشوائية يكون نموذج التأثيرات العشوائية هو الأمثل حيث أن (P-Value < ٠,٠٥). ونظراً لأنه تبين من الإختبارات السابقة أن كل من نموذجي التأثيرات الثابتة والتأثيرات العشوائية أفضل من النموذج التجميعي تم تطبيق اختبار Hausman Test للمقارنة بين النموذجين، وفقاً لذلك فإن نموذج التأثيرات الثابتة هو الأفضل للإعتماد عليه في تمثيل البيانات حيث كانت (P-Value < 0.05).

وفي ضوء ما سبق فإن نموذج التأثيرات الثابتة هو الأفضل للإعتماد عليه في تمثيل بيانات الفرض الثاني للدراسة، ويظهر النموذج تأثير المراجعة المشتركة على فترة تأخير التقارير المالية (نموذج التأثيرات الثابتة) بالشركات محل الدراسة، ووفقاً لذلك يتضح ما يلي:
يوضح نتائج تحليل الانحدار المتعدد لاختبار مدى تأثير المراجعة المشتركة على فترة تأخير التقارير المالية (نموذج التأثيرات الثابتة) معنوية النموذج المستخدم ككل في اختبار أهم المتغيرات المستقلة التي تؤثر على فترة تأخير التقارير المالية، حيث بلغت قيمة F- test (13.32) بمستوى معنوية (0.000) وهي أقل من ٥%، وبالتالي فإن النموذج صالح للتنبؤ بقيمة (فترة تأخير التقارير المالية) والنتائج لها دلالة مما يساعدنا في اتخاذ القرار، أما فيما يتعلق بالقوة التفسيرية فإنه من الملاحظ أن قيمة معامل الارتباط المتعدد (R) بين المتغيرات المستقلة والتابعة بلغ (0.436)، والمساهمة النسبية لها والتي يعكسها معامل التحديد (R²) بلغت (0.19)، وهذا يعنى أن المتغيرات المستقلة (المراجعة المشتركة) تفسر ما مقداره 19% من المتغير التابع (فترة تأخير التقارير المالية).

الأثر التفاعلي بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي لمراجعات الحسابات على فترة تأخير التقارير المالية: دراسة تطبيقية

يظهر الجدول أن عامل تضخم التباين (VIF) لكل متغير أقل من (١٠) والتفاوت (Tolerance) أكبر من (٠,١) لكل متغير، مما يعني أنه لا توجد علاقة خطية متعددة بين المتغيرات التوضيحية بحيث يمكن للباحث الاعتماد على نتائج هذا النموذج. وتوضح نتائج تحليل الانحدار المتعدد أهم المتغيرات المستقلة والتي تؤثر معنوياً على فترة تأخير التقارير المالية، وتتمثل في (المراجعة المشتركة، حجم الشركة)، وذلك بمستوى معنوية أقل من ٥٪، إلا أنه لا يوجد تأثير معنوي لكلاً من الرافعة المالية للشركة، الربحية، حيث أن مستوى معنوية أكبر من ٥٪ وتكون معادلة إنحدار X على Y كما يلي:

$$Y = 123.847 + 0.355 X1 + 7.127 Z1 - 1.043 Z2 + 7.12 Z3$$

في ضوء النتائج السابقة يمكن رفض فرض العدم الثالث القائل بأنه "لا يوجد تأثير معنوي للمراجعة المشتركة على فترة تأخير التقارير المالية بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، ونقبل الفرض البديل القائل "يوجد تأثير معنوي للمراجعة المشتركة على فترة تأخير التقارير المالية بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، حيث اتضح أن هناك تأثير للمتغيرات المستقلة والتي تؤثر معنوياً على فترة تأخير التقارير المالية، وتتمثل في (المراجعة المشتركة، حجم الشركة) على فترة تأخير التقارير المالية بالشركات محل الدراسة وذلك بمستوى معنوية أقل من ٥ ٪. وبالنظر للدراسات السابقة نجد أن الدراسة الحالية تختلف مع دراسة (الوكيل، ٢٠٢٠) حيث توصلت نتائج الدراسة السابقة إلى وجود علاقة عكسية بين تطبيق المراجعة المشتركة وتأخير إصدار تقرير المراجعة ويعنى ذلك أن تطبيق المراجعة المشتركة يؤدي إلى تخفيض فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة مما يؤكد وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المراجعة المشتركة وتوقيت إصدار تقرير المراجعة. رابعاً: نتائج اختبار مدى وجود تأثير معنوي للتخصص الصناعي للمراجع على فترة تأخير التقارير المالية.

يوضح الجدول رقم (١٠) التالي نتائج تحليل الانحدار لاختبار تأثير التخصص الصناعي للمراجع على فترة تأخير التقارير المالية وذلك على النحو التالي:

جدول (١٠)
نتائج اختبار تأثير التخصص الصناعي للمراجع على فترة تأخير التقارير المالية

TOL	VIF	نموذج التأثيرات العشوائية			نموذج التأثيرات الثابتة			النموذج التجميعي			الرموز	المتغيرات بعد التحويل
		P-value	T-test	معامل الإنحدار	P-value	T-test	معامل الإنحدار	P-value	T-test	معامل الإنحدار		
.453	2.209	.146	1.45	4.377	.021	2.31	4.012	.27	1.30	3.228	X2	التخصص الصناعي
.755	1.324	.024	2.26	-3.78	.022	-2.30	3.174	.003	2.96	9.559	Z1	حجم الشركة
.977	1.024	.237	1.18	5.996	.075	1.79	7.997	.000	3.80	20.778	Z2	الرافعة المالية
.971	1.03	.538	0.62	-8.568	.256	-1.14	-15.222	.731	0.34	-6.833	Z3	الربحية
		91.792			٨٦,٥٥٩			١٤٤,٣٨٤			(Constant)	
		.٥٥٦			.574			.927			معامل الارتباط المتعدد R	
		.٣١			.33			.86			معامل التحديد R ²	
		17.295			22.600			27.266			قيمة F	
		0.000			0.000			0.000			.P-value	

(المصدر: نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة)

نتائج اختبارات المفاضلة بين النماذج الثلاثة الموضحة

Hausman Test		Lagrange Multiplier Test		Wald Test	
χ^2	p-value	Breusch & pagan	p-value	Test statistic	p-value
55.93	0.000	88.98	0.000	29.73	0.000

وفقاً لإختبار Wald Test المقارنة بين النموذج التجميعي ونموذج التأثيرات الثابتة يكون نموذج التأثيرات الثابتة هو الأفضل حيث أن ($P\text{-Value} < 0,05$) وفقاً لإختبار Lagrange Multiplier للمقارنة بين النموذج التجميعي ونموذج التأثيرات العشوائية يكون نموذج التأثيرات العشوائية هو الأمثل حيث أن ($P\text{-Value} < 0,05$). ونظراً لأنه تبين من الإختبارات السابقة أن كل من نموذجي التأثيرات الثابتة والتأثيرات العشوائية أفضل من النموذج التجميعي تم تطبيق إختبار Hausman Test للمقارنة بين النموذجين، ووفقاً لذلك فإن نموذج التأثيرات الثابتة هو الأفضل للإعتماد عليه في تمثيل البيانات حيث كانت ($P\text{-Value} < 0.05$). وفي ضوء ماسبق فإن نموذج التأثيرات الثابتة هو الأفضل للإعتماد عليه في تمثيل بيانات الفرض الثالث للدراسة، ويظهر النموذج تأثير التخصص الصناعي على فترة تأخير التقارير المالية (نموذج التأثيرات الثابتة) بالشركات محل الدراسة، ووفقاً لذلك يتضح ما يلي:

يوضح نتائج تحليل الانحدار المتعدد لإختبار مدي تأثير التخصص الصناعي على فترة تأخير التقارير المالية (نموذج التأثيرات الثابتة) معنوية النموذج المستخدم ككل في إختبار أهم المتغيرات المستقلة التي تؤثر على فترة تأخير التقارير المالية، حيث بلغت قيمة F-test (22.6) بمستوى معنوية (0.000) وهي أقل من 5%، وبالتالي فإن النموذج صالح للتنبؤ بقيمة (فترة تأخير التقارير المالية) والنتائج لها دلالة مما يساعدنا في اتخاذ القرار، أما فيما يتعلق بالقوة التفسيرية فإنه من الملاحظ أن قيمة معامل الارتباط المتعدد (R) بين المتغيرات المستقلة والتابعة بلغ (0.57)، والمساهمة النسبية لها والتي يعكسها معامل التحديد (R^2) بلغت (0.33)، وهذا يعنى أن المتغيرات المستقلة (التخصص الصناعي) تفسر ما مقداره 33% من المتغير التابع (فترة تأخير التقارير المالية).

يظهر الجدول أن عامل تضخم التباين (VIF) لكل متغير أقل من (10) والتفاوت (Tolerance) أكبر من (0,1) لكل متغير، مما يعنى أنه لا توجد علاقة خطية متعددة بين المتغيرات التوضيحية بحيث يمكن للباحث الإعتماد على نتائج هذا النموذج، وتوضح نتائج تحليل الانحدار المتعدد أهم المتغيرات المستقلة والتي تؤثر معنوياً على فترة تأخير التقارير المالية، وتتمثل في (التخصص الصناعي، حجم الشركة)، وذلك بمستوى معنوية أقل من 5%، إلا أنه لا يوجد تأثير معنوي لكلاً من (الرافعة المالية للشركة، الربحية)، حيث أن مستوى معنوية أكبر من 5% وتكون معادلة إنحدار التخصص الصناعي للمراجع على فترة تأخير التقارير المالية كما يلي:

$$Y = 86.56 + 4.012 X_2 + 3.174 Z_1 + 7.997 Z_2 - 15.222 Z_3$$

في ضوء ما سبق يمكن رفض فرض العدم الرابع القائل بأنه "لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص الصناعي على فترة تأخير التقارير المالية بالشركات محل الدراسة"، وقبول الفرض البديل القائل بأنه "يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص الصناعي على فترة تأخير التقارير المالية بالشركات محل الدراسة"، حيث اتضح أن هناك تأثير المتغيرات المستقلة والتي تؤثر معنوياً على فترة تأخير التقارير المالية، وتتمثل في (التخصص الصناعي، حجم الشركة) على فترة تأخير التقارير المالية بالشركات محل الدراسة وذلك بمستوى معنوية أقل من 5%.

الأثر التفاعلي بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي لمراجعات الحسابات على فترة تأخير التقارير المالية: دراسة تطبيقية

وبمقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة نجد أنها اتفقت مع دراسة (AIBhoor and Khamees, 2016) حيث أشارت الدراسة إلى وجود تأثيراً إيجابياً للمراجعات المتخصصة صناعياً على فترة تأخير التقارير ، ونجد أنها اختلفت مع دراسة (Doa and Pham, 2014) حيث أشارت إلى وجود علاقة سلبية بين التخصص الصناعي للمراجع و فترة تأخير التقارير المالية ، وأيضاً دراسة (محمد، ٢٠١٦) أشارت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة معنوية سالبة بين تأخير توقيت إصدار تقرير المراجعة والمتغيرات المتمثلة في التخصص الصناعي للمراجع ، وأيضاً وجود علاقة إيجابية ذات دلالة معنوية بين تأخير توقيت إصدار تقرير المراجعة وحجم الشركة، وكذلك دراسة (Kusumah and Manurung, 2017) أشارت إلى أن التخصص الصناعي للمراجع يؤثر سلباً على فترة تأخير تقارير المراجع، وأيضاً دراسة (Badawy and Aly 2018) أشارت إلى وجود تأثير سلبي بين فترة تأخير تقرير المراجعة وبين التخصص الصناعي للمراجع ، وأيضاً دراسة (منصور، ٢٠١٨) وقد أشارت إلى أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات له تأثير سلبي على فترة إصدار تقرير المراجعة ولذلك فإن إختيار الشركات لمراقب حسابات متخصص في الصناعة لمراجعة قوائمها المالية سيؤدي إلى تقليل هذه الفترة .

خامساً: نتائج اختبار أثر التفاعل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع على فترة تأخير التقارير المالية.

تشير نتائج الجدول رقم (١٢) نتائج تحليل الانحدار لاختبار الأثر التفاعلي بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع على فترة تأخير التقارير المالية وذلك علي النحو التالي:

الجدول رقم (١٢)
نتائج اختبار أثر التفاعل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع على فترة تأخير التقارير المالية

TOL	VIF	نموذج التأثيرات العشوائية			نموذج التأثيرات الثابتة			النموذج التجميعي			الرموز	المتغيرات
		P-value	T-test	معامل الإحدار	P-value	T-test	معامل الإحدار	P-value	T-test	معامل الإحدار		
.461	2.169	.056	1.99	3.28	.011	2.55	3.64	.012	2.56	3.732	X1	المراجعة المشتركة
.453	2.209	.002	3.15	2.206	.007	2.88	4.897	.095	1.56	1.325	X2	التخصص الصناعي للمراجع
.755	1.324	.007	2.94	5.477	.042	2.21	3.462	.016	2.54	6.973	X3	التفاعل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي
.977	1.024	.019	-2.35	-3.936	.013	-2.49	-8.811	.014	1.78	3.45	Z1	حجم الشركة
.971	1.03	.229	1.20	6.107	.925	-0.09	-693	.076	-.86	7.985	Z2	الرافعة المالية
.453	2.209	.65	-.45	-6.373	.707	0.38	6.211	.412	7.70	-11.116	Z3	الربحية
		٩٤,٢٧٩			135.788			٩٠,١٣٨			(Constant)	
		.٦٢			.52			.632			معامل الارتباط المتعدد R	
		.٣٨			.27			.40			معامل التحديد R ²	
		18.710			11.146			12.097			قيمة F	
		0.000			0.000			0.000			P-value	

(المصدر: نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة)

الأثر التفاعلي بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي لمراجعات الحسابات على فترة تأخير التقارير المالية: دراسة تطبيقية

الجدول (١٣)
نتائج اختبارات المفاضلة بين النماذج الثلاثة

Hausman Test		Lagrange Multiplier Test		Wald Test	
χ^2	p-value	Breusch & pagan	p-value	Test statistic	p-value
37.61	0.000	88.98	0.000	43.92	0.000

وفقاً لإختبار Wald Test المقارنة بين النموذج التجميعي ونموذج التأثيرات الثابتة يكون نموذج التأثيرات الثابتة هو الأفضل حيث أن (P-Value < ٠,٠٥) وفقاً لإختبار Lagane Multiplier للمقارنة بين النموذج التجميعي ونموذج التأثيرات العشوائية يكون نموذج التأثيرات العشوائية هو الأمثل حيث أن (P-Value < ٠,٠٥). ونظراً لأنه تبين من الإختبارات السابقة أن كل من نموذجي التأثيرات الثابتة والتأثيرات العشوائية أفضل من النموذج التجميعي تم تطبيق إختبار Hausman Test للمقارنة بين النموذجين، ووفقاً لذلك فإن نموذج التأثيرات الثابتة هو الأفضل للإعتماد عليه في تمثيل البيانات حيث كانت P-Value < 0.05).

وفي ضوء ما سبق فإن نموذج التأثيرات الثابتة هو الأفضل للإعتماد عليه في تمثيل بيانات الفرض الرابع للدراسة، ويظهر النموذج تأثير المراجعة المشتركة على فترة تأخير التقارير المالية (نموذج التأثيرات الثابتة) بالشركات محل الدراسة، ووفقاً لذلك يتضح ما يلي:

يوضح نتائج تحليل الانحدار المتعدد لإختبار الأثر التفاعلي بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع على فترة تأخير التقارير المالية (نموذج التأثيرات الثابتة) معنوية النموذج المستخدم ككل في إختبار أهم المتغيرات المستقلة التي تؤثر على كفاءة العمليات، حيث بلغت قيمة F-test (11.146) بمستوى معنوية (0.000) وهي أقل من ٥ %، وبالتالي فإن النموذج صالح للتنبؤ بقيمة (فترة تأخير التقارير المالية) والنتائج لها دلالة مما يساعدنا في اتخاذ القرار، أما فيما يتعلق بالقوة التفسيرية فإنه من الملاحظ أن قيمة معامل الارتباط المتعدد (R) بين المتغيرات المستقلة والتابعة بلغ (0.52)، والمساهمة النسبية لها والتي يعكسها معامل التحديد (R2) بلغت (0.27)، وهذا يعني أن المتغيرات المستقلة (المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع، والتفاعل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع، وحجم الشركة) تفسر ما مقداره 27% من المتغير التابع (فترة تأخير التقارير المالية).

يظهر الجدول أن عامل تضخم التباين (VIF) لكل متغير أقل من (١٠) والتفاوت (Tolerance) أكبر من (٠,١) لكل متغير، مما يعني أنه لا توجد علاقة خطية متعددة بين المتغيرات التوضيحية بحيث يمكن للباحث الإعتماد على نتائج هذا النموذج. وتوضح نتائج تحليل الانحدار المتعدد أهم المتغيرات المستقلة والتي تؤثر معنوياً على فترة تأخير التقارير المالية، وتتمثل في المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع، والتفاعل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع، وحجم الشركة، وذلك بمستوى معنوية أقل من ٥ %، إلا أنه لا يوجد تأثير معنوي لكلاً من الرافعة المالية للشركة، الربحية، حيث أن مستوى معنوية أكبر من ٥ % وتكون معادلة إنحدار X على Y كما يلي:

$$Y = 135.788 + 3.64X_1 + 4.897X_2 + 3.462X_3 + 8.811Z_1 - 0.693Z_2 + 6.211Z_3$$

الأثر التفاعلي بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي لمراجع الحسابات على فترة تأخير التقارير المالية: دراسة تطبيقية

وفي ضوء ما سبق يمكن رفض فرض العدم الخامس القائل بأنه "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتفاعل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع على فترة تأخير التقارير المالية بالشركات محل الدراسة"، وقبول الفرض البديل القائل "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتفاعل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع على فترة تأخير التقارير المالية بالشركات محل الدراسة"، حيث اتضح أن المتغيرات المستقلة تؤثر معنوياً على فترة تأخير التقارير المالية، وتتمثل في المراجعة المشتركة و التخصص الصناعي للمراجع، حجم الشركة وذلك بمستوى معنوية أقل من ٥٪.

وقد أشارت نتائج دراسة (وهدان، ٢٠١٩) إلى وجود تأثير للمراجعة المشتركة على التحفظ المحاسبي وعلى جودة المراجعة بالشركات، وأشارت أيضاً إلى وجود تأثير إيجابي للتخصص الصناعي للمراجع على التحفظ المحاسبي، ووجود تأثير للمراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع على التحفظ المحاسبي، وأيضاً وجود تأثير لجودة المراجعة مقاسة بالتخصص الصناعي على التحفظ المحاسبي.

كما أشارت دراسة (الجندي، ٢٠١٩) إلى التأثير الإيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين أداء وكفاءة المراجعين خلال عملية المراجعة المشتركة، وأشارت أيضاً إلى وجود تأثير إيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة، ويوجد أيضاً تأثير إيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة.

الأثر التفاعلي بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي لمراجعات الحسابات على فترة تأخير التقارير المالية: دراسة تطبيقية

٨. نتائج الدراسة:

استهدفت الدراسة فحص الأثر التفاعلي بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجعات على فترة تأخير التقارير المالية، وقد توصلت نتائج الدراسة إلى:

١/٨ وجود فروق معنوية بين القطاعات المختلفة فيما يتعلق بكل من (المراجعة المشتركة، التخصص الصناعي للمراجع، والتفاعل بين المراجعة المشتركة، حجم الشركة، الرافعة المالية، الربحية) للشركة وذلك عند مستوى معنوية (٠,٠١٦,٠,٠١١,٠,٠٠٠,٠,٠٠٢) على التوالي وذلك بمستوى معنوية أقل من ٥٪.

٢/٨ وجود علاقة ارتباط طردية قوية بين كل من (المراجعة المشتركة، والتخصص الصناعي للمراجع، والتفاعل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي) وبين فترة تأخير التقارير وذلك بمعامل ارتباط (٠,٦٩٨، ٠,٦٨٢، ٠,٧٦٤، ٠,٨٣٤) على التوالي وذلك بمستوى معنوية (٠,٠٠٠، ٠,٠٠٠، ٠,٠٠٠، ٠,٠٠٠) على التوالي أقل من ٥٪.

٣/٨ وجود تأثير معنوي للمراجعة المشتركة على فترة تأخير التقارير المالية بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية، حيث اتضح أن هناك تأثير للمتغيرات المستقلة والتي تؤثر معنوياً على فترة تأخير التقارير المالية، وتتمثل في (المراجعة المشتركة، حجم الشركة على فترة تأخير التقارير المالية بالشركات محل الدراسة) وذلك بمستوى معنوية أقل من ٥٪.

٤/٨ وجود تأثير معنوي للتخصص الصناعي على فترة تأخير التقارير المالية بالشركات محل الدراسة، حيث اتضح أن هناك تأثير للمتغيرات المستقلة والتي تؤثر معنوياً على فترة تأخير التقارير المالية، وتتمثل في (التخصص الصناعي، حجم الشركة) وذلك بمستوى معنوية أقل من ٥٪.

٥/٨ وجود تأثير معنوي للتفاعل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع على فترة تأخير التقارير المالية بالشركات محل الدراسة، حيث اتضح أن المتغيرات المستقلة تؤثر معنوياً على فترة تأخير التقارير المالية، وتتمثل في المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع، حجم الشركة وذلك بمستوى معنوية أقل من ٥٪.

٩. توصيات الدراسة:

١/٩ ضرورة إصدار معيار مراجعة مصري خاص بالمراجعة المشتركة لتنظيم عملية المراجعة وذلك من خلال الجهات المهتمة بمهنة المراجعة في مصر.

٢/٩ زيادة الإهتمام بالمراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع لما لهم من تأثير معنوي على فترة إصدار التقارير المالية، وذلك من خلال إعداد البرامج والدورات التدريبية.

٣/٩ حتمية إجراء المزيد من الدراسات حول تطبيق المراجعة المشتركة في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، وإجراء دراسة تطبيقية على قطاعات مختلفة، لما لمسناه من إهتمام متزايد في الدراسات ذات الصلة.

٤/٩ الإهتمام بفترة إصدار التقارير خاصة في الشركات كبيرة الحجم، وذلك لأهميتها المتزايدة في الحد من عدم تماثل المعلومات بين مستخدمي التقارير المالية، وأيضاً لتقليل ظاهرة الشائعات، كما أنها تعمل على زيادة كفاءة المعلومات في سوق الأوراق المالية لكي يتم الإعلان على الأرباح في أقرب وقت ممكن.

٥/٩ أهمية وجود آليات لتحفيز شركات المراجعة لتبني إستراتيجية التخصص الصناعي

٦/٩ - زيادة الإهتمام بتدريس مدخل المراجعة المشتركة في الجهات التعليمية والتدريبية المختلفة في الجامعات والمراكز البحثية.

الأثر التفاعلي بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي لمراجع الحسابات على فترة تأخير التقارير المالية: دراسة تطبيقية

١٠. الدراسات المستقبلية:

- توصي الدراسة بضرورة إجراء المزيد من الدراسات حول:
- ١/١٠ تأثير المراجعة المشتركة على فترة تأخير التقارير المالية من خلال مكاتب المراجعة الكبرى .
 - ٢/١٠ تأثير حوكمة الشركات على فترة تأخير التقارير المالية في ضوء التخصص الصناعي للمراجع .
 - ٣/١٠ تأثير التخصص الصناعي للمراجع ولجان المراجعة على ضعف الرقابة الداخلية في قطاعات المختلفة.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:-

- ١- أبو العلا، أسامة مجدى فؤاد محمد، (٢٠١٩)، "أثر تبني مدخل المراجعة الخارجية المشتركة على رأى مراقب الحسابات وإنعكاس ذلك على عدم تماثل المعلومات: دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة فى سوق الأوراق المالية المصرى " *مجلة الفكر المحاسبى*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ٢٣، العدد الاول .
- ٢- أبو زيد، عيد، (٢٠٢٠)، "أثر تركيز الملكية على العلاقة بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات والفترة الزمنية لإرتباطه بعميل المراجعة- دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية " *مجلة المحاسبة والمراجعة*، كلية التجارة، جامعة بنى سويف، العدد ٢، المجلد ٩، ص ٣٥٧-٤٠٠ .
- ٣- أبو زيد، عيد محمود، (٢٠٢٠)، "أثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على ممارسات التجنب الضريبي دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية " *مجلة المحاسبة والمراجعة لإتحاد الجامعات العربية*، كلية التجارة، جامعة بنى سويف، العدد ٢، المجلد ٩، ص ص ٢٧٤، ٢٢٤ .
- ٤- أبوجبل، نجوى محمود أحمد، (٢٠١٦)، "أثر المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة فى بيئة الممارسة المهنية فى مصر: دراسة تطبيقية " *مجلة البحوث المحاسبية*، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الاول .
- ٥- إبراهيم، علاء الدين توفيق، البراك، هشام بن محمد، (٢٠١٨)، "أثر العلاقة بين التخصص الصناعي للمراجع وتوقيت إصدار تقرير المراجعة على جودة الأرباح المحاسبية: دراسة ميدانية على الشركات المدرجة فى سوق الأسهم السعودية " *المجلة العلمية للتجارة والتمويل*، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثالث .
- ٦- الحوشى، محمد محمود، (٢٠٢٠)، "العلاقة بين قابلية القوائم المالية للمقارنة وتكلفة التمويل بالملكية، والأثر المعدل لتفعيل مدخل المراجعة المشتركة على هذه العلاقة: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية " *مجلة البحوث المحاسبية*، كلية التجارة، جامعة دمنهور، مجلد ٤، العدد ٢ .
- ٧- الجندى، تامر يوسف عبد العزيز، (٢٠١٨)، "أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجى على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة، دراسة ميدانية " *المجلة العلمية للتجارة والتمويل*، كلية التجارة، جامعة حلوان، العدد الأول
- ٨- السيد، محمد صابر حموده، (٢٠١٨)، "أثر جودة المراجعة الخارجية على فترة تأخير تقرير المراجع: دراسة تطبيقية " *مجلة البحوث المحاسبية*، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول.
- ٩- السيد، محمد صابر حموده، المهدي، أسامة محمد حسن، (٢٠١٩)، "أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة على ممارسات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية " *المؤتمر العلمى الثالث لقسم المحاسبة بعنوان تحديات وآفاق مهنة المحاسبة والمراجعة*، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية .
- ١٠- الشيخ، هدى حسين محمد، (٢٠١٨)، "تأثير مدخل المراجعة الخارجية المشتركة على الحد من فجوة التوقعات لتحسين جودة عملية المراجعة: دراسة تطبيقية " *مجلة الفكر المحاسبى*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد ٢١، العدد الثالث .
- ١١- الصرفى، أسماء أحمد، (٢٠١٧)، "نحو تفسير منطقي لفترة تأخير تقرير مراقبى الحسابات بالجهاز المركزى للمحاسبات ومكاتب المراجعة الخاصة: دراسة تطبيقية " *مجلة المحاسبة والمراجعة*، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثانى، المجلد ٥ .
- ١٢- الوكيل، حسام السعيد (٢٠٢٠)، "أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على توقيت إصدار تقرير المراجعة فى بيئة الممارسة المهنية المصرية، دراسة تطبيقية " *مجلة الفكر المحاسبى*، كلية التجارة، جامعة حلوان، المجلد ٢٤، العدد ٢، ص ص ٣٢٨، ٣٨٧ .

الأثر التفاعلي بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي لمراجعات الحسابات على فترة تأخير التقارير المالية: دراسة تطبيقية

- ١٣- اليسارى، موسى نايف عميرة، (٢٠١٨)، "أثر المراجعة المشتركة في الكشف عن التلاعب بالقوائم المالية: دراسة ميدانية"، *المجلة العلمية للدراسات التجارية*، كلية التجارة بالاسماعيلية، جامعة قناة السويس، المجلد ٩، العدد ٣.
- ١٤- بابكر، بشير عجيب، (٢٠١٨)، "دور التخصص الصناعي للمراجع لدعم الميزة التنافسية"، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ٢٢، العدد الثاني.
- ١٥- باسودان، يوسف عبد الله، عشقى، عطوف على، (٢٠١٧)، "أثر تخصص المراجع في صناعة العميل على جودة عملية المراجعة: دراسة ميدانية بالمملكة العربية السعودية"، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، المجلد الرابع والخمسون.
- ١٦- حافظ، سماح طارق أحمد حافظ، (٢٠٢٠)، "أثر دور فترة إصدار تقرير المراجعة كمدخل في تفسير العلاقة بين آليات الحوكمة الداخلية وجودة الأرباح في الشركات المقيدة في البورصة المصرية"، *مجلة البحوث المحاسبية*، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد ٣، المجلد ٤.
- ١٧- حافظ، سماح طارق (٢٠١٥)، "العلاقة بين الممارسات المحاسبية المتحفظة والمراجعة المشتركة في ضوء جودة المراجعة بالتطبيق على الشركات المساهمة المقيدة في البورصة المصرية"، *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد ٤، المجلد ٣٩.
- ١٨- حسين، محمد إبراهيم محمد (٢٠١٩)، "تأثير التخصص الصناعي للمراجع الخارجى على العلاقة بين إستقلالية مجلس الإدارة وجودة المراجعة: دراسة تطبيقية"، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ٢٣، العدد ٢.
- ١٩- جبر، يحيى بن على، السعدون، ناصر بن محمد (٢٠١٤)، "أثر المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية السعودى"، *مجلة الإدارة العامة*، جامعة الملك سعود، كلية إدارة الأعمال، العدد الثاني، المجلد الرابع والخمسين.
- ٢٠- زعرب، حمدى شحده محمود، الدحدوح، حازم فهمى عادل (٢٠١٨)، "العوامل المؤثرة على توقيت إصدار التقارير المالية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين: دراسة تطبيقية"، *مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية*، المجلد ١٠٤، العدد ٢٤.
- ٢١- سامى، ننبيلة إبراهيم (٢٠١٨)، "أثر تطبيق المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية وقيمة المنشأة: دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- ٢٢- سليم، أيمن عطوة عزازى، ٢٠١٩، "مدى تأثير آليات الحوكمة الداخلية وخصائص المراجع الخارجى على توقيت إصدار التقارير المالية: دراسة إختبارية على الشركات المساهمة المصرية"، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الاول، المجلد ٢٣.
- ٢٣- عبد الحليم، أحمد حامد محمود، (٢٠١٩)، "قياس أثر تطبيق المراجعة المشتركة على قيمة الشركة: ادلة عملية في بيئة الأعمال المصرية"، *مجلة البحوث المحاسبية*، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، المجلد الثالث.
- ٢٤- عبد الحميد، أحمد اشرف (٢٠١٤)، "المراجعة كأداة لزيادة جودة المراجعة المشتركة: دراسة ميدانية"، *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد ٣٨.
- ٢٥- على، صالح حامد محمد (٢٠١٦)، "إستخدام المراجعة المشتركة بمكاتب المراجعة الخارجية وعلاقتها بفجوة التوقعات: دراسة ميدانية"، *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية*، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، المجلد ٧، العدد ١٤.
- ٢٦- على، محمود أحمد أحمد (٢٠٢٠)، "أثر فرص الإستثمار لدى عميل المراجعة على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات - دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، *مجلة المحاسبة والمراجعة لإتحاد الجامعات العربية*، كلية التجارة، جامعة بنى سويف، المجلد ٩، العدد ٣، ص ١-٥٩.

الأثر التفاعلي بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي لمراجعات الحسابات على فترة تأخير التقارير المالية: دراسة تطبيقية

- ٢٧- على، نهى محمد ذكى محمد (٢٠٢٠)، "أثر درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وطول فترة إرتباطة بعميله على جودة حكمه المهني بشأن الإستمرارية-دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية "مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد ٢، المجلد ٤ .
- ٢٨- غالى، أشرف أحمد محمد، (٢٠١٨)، "قياس أثر المراجعة المشتركة على العلاقة بين مستوى التحفظ المحاسبى وقيمة الشركة: دليل تطبيقي من الشركات المدرجة بالمؤشر المصرى EGX100"، *مجلة الفكر المحاسبى*، كلية التجارة، جامعة عين شمس .
- ٢٩- كساب، ياسر السيد، (٢٠٢٠)، "محددات تأخير تقرير المراجع الخارجى قبل وبعد التحول للمعايير الدولية بالتطبيق على الشركات المساهمة السعودية "مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد ٣، المجلد ٤
- ٣٠- متولى، أحمد ذكى، (٢٠١٣)، "قياس أثر تطبيق المراجعة المشتركة على أسعار الأسهم، دليل البورصة المصرية "مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثانى، الجزء الاول .
- ٣١- محمد، أحمد سليم، (٢٠١٨)، "علاقة المراجعة المشتركة والمراجعة المزدوجة بجودة الأرباح: دراسة تطبيقية "مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة، جامعة عين شمس، السنة الثانية والعشرون، المجلد الثانى، العدد الاول
- ٣٢- محمد، سامى حسن على (٢٠١٦)، "إطار مقترح لقياس وتفسير التأثير المشترك لكل من التخصص الصناعى والفترة الزمنية لإرتباط المراجع بالشركة على تأخير توقيت إصدار تقرير المراجعة للشركات المساهمة: دراسة تطبيقية "مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد ١، المجلد ٢٠ .
- ٣٣- محمد، سمير إبراهيم عبد العظيم، (٢٠٢٠)، "أثر نوع رأى مراقب الحسابات ودرجة تخصصه الصناعى على إستمرارية الأرباح: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية "مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة بنى سويف، المجلد ٤، العدد ٣، ص ص ١-٦٣ .
- ٣٤- محمود، وائل حسين محمد، (٢٠١٩)، "دور التخصص الصناعى للمراجع الخارجى فى الحد من ممارسات الفساد المالى: دراسة نظرية وميدانية "مجلة الفكر المحاسبى، جامعة عين شمس، المجلد ٣٣، العدد ٣ .
- ٣٥- مطاوع، أحمد كمال (٢٠١٩)، "أثر خصائص لجنة المراجعة الداخلية ومجلس الإدارة على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات، *مجلة الفكر المحاسبى*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد ٢، المجلد ٢٣ .
- ٣٦- منصور، محمد السيد، (٢٠١٨)، "أثر التخصص الصناعى لمراقب الحسابات وحجم منشأته على فترة إصدار تقرير المراجعة: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية "مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ٢٢، العدد ٤ .
- ٣٧- وهدان، محمد على، (٢٠١٨)، "تقييم الرقابة الداخلية فى نظم تخطيط موارد المشروع على فترة تأخير التقارير المالية للشركات: دراسة تطبيقية "، *المجلة العلمية للبحوث التجارية*، كلية التجارة، جامعة المنوفية، العدد الثانى.
- ٣٨- وهدان، محمد على، (٢٠١٩)، "تأثير المراجعة المشتركة على التحفظ المحاسبى فى ضوء التخصص الصناعى للمراجع "، *المجلة العلمية للبحوث التجارية*، كلية التجارة، جامعة المنوفية، العدد الثالث .
- ٣٩- يوسف، محمد العبيد حبيب الله، (٢٠١٧)، "التخصص الصناعى للمراجع الخارجى ودوره فى تحسين الحوكمة المصرفية "، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين.

ثانياً: المراجع باللغة الاجنبية

- 1- Al Bhoor .A.y and Khamees.B.A ,(2016),"Audit Report lag ,Audit Tenure and Auditor Industry Specialization ,Empirical Evidence from Jordan *Journal of Business Administration* ,(12) ,1 .
- 2- Al Hadi.Aand Habib.A,(2016),"Joint Audit ,political connections and cost of dept capital ",*International Journal of auditing* ,(21), 3, PP2 ,available at <https://online.library-wiley.com/doi/10.1111/jau.1209>.
- 3- Al Jaaidi.K.S.,Oilier.W.K,and Bagulaidah.G.S,(2019),"Audit committee activity and audit report Lag in Saudia arabia ",*Journal of Accounting Thought ,college of Administrative Sciences* ,Hadhramat university ,Republic of Yemen ,(23),3 .
- 4- Andre,p,Broye,G,and pong,c,(2013),"Are joint audits associated with higher audit fees?"*Accounting Review* ,available on line at :<https://www.researchgate.net/publication/255697609>.
- 5- Apadore.K and Noor.M.(2013),"Determinats of Audit Report Lag and Corporate Governance in Malaysia ",*International Journal of Business and management* , (8) ,15.
- 6- Asmara.R.y and Situanti.R,(2018),"The Effect of Audit Tenure and Firm Size on Financial reporting Delays ",*International Journal of Economics and Business Administration* ,(4),3 .
- 7- Azibi .J.(,2018),"Joint Audit and financial scandal :The case of the french context ",*International Journal of advanced and applied sciences* ,(5),7,pp 1-7.
- 8- Azzouzi,M.(2014),"The effects of Audit-partner Tenure and Auditor size on Audit quality in a setting with mandatory joint audits "Ph.D Thesis , economics and Business, universaty of Amsterdam,Netherlands.
- 9- Badawy.H and Aly.A(2018),"The Impact of Auditor Industry Specialization Type of Auditor and Audit opinion on ARL:The case of Egypt ",*International Journal Of accounting research* ,(6) ,2 .
- 10-Baldauf,j.and steckel,R.,(2012),"Joint Audit and Accuracy of the Auditor's Report: An Empirical study", *International Journal of economic sciences and Applied Research*,"(5), 2.
- 11-Bedard ,J.,piont,c and schatt,A.,(2012).was the European commission Green paper Right ?An Evaluation of the French Experience with Joint Auditing .*working paper Available on line at <http://ssrn.com>*.
- 12-Bisogno.M.and Deluca.R(2016),"Voluntary Joint Audit and Earnings Quality :Evidence from Italian firms ",*International Journal of Development* ,(5),2.
- 13-Doa.M and Pham.T,(2014),"Audit Tenure ,Auditor Specialization and Audit report Lag ",*Managerial Auditing Journal* ,(29).6 .
- 14-El assy,M.G, (2015),"The Effect of Joint Audit on Audit Quality :Empirical Evidence from companies listed on The Egyptian stock Exchange ",*International Journal of Accounting and Financial Reporting* ,(5), 2.

- 15-El Balshy ,H,H,(2021),"*Using Joint Audit to Support The Auditor's Independence; A field Study*", master thesis, faculty of commerce ,menoufia university.
- 16-El demiry,A,N,(2023),"*The Impact of Audit committee characteristics on Audit report Delay :An applied study*", master thesis, faculty of commerce ,menoufia university .
- 17-Hassan, Y., (2016), "Determinants of Audit Report Lag: Evidence from Palestine", *Journal of Accounting in Emerging Economies*,(6),1.
- 18-Havasi ,R and Darabi.R.(,2016),"The effect of Auditor's Industry specialization on The Quality of Financial reporting of The listed companies in Tehran stock Exchange", *Asian social science* ,(12),8 .
- 19-Hegazy,M.and Hegazy,K,(,2018),"Audit Firms and Industry Specialization in an Emerging Economy: Are we witnessing changing environments or Adominant market ?", *Journal of Accounting &Organizational change* ,(14),3.
- 20-Hegazy.M.and Samy.m (,2016),"*The impact of Auditor Industry Specialization on The retention and Growth of Audit clients* ",author profiles for this Publication at :<https://WWW.researchgate.net/Publication/30174877>,Dol :10.21608/at.asu.2016.48624.
- 21-Karami.G ,Karimiyan.t,and Salati.S,(2017),"Auditor Tenure,Auditor Industry Expertis,and Audit Report lag :Evidences of iran",*Iranian Journal of management studies I JMS* ,(10) ,3 .
- 22-Kusumah .R.W and Manurung.D.T ,(2017),"The Effect of Audit Quality ,Tenure of Audit to Audit Lag Report with Specialized Industry of Auditors as amoderating Variable", *International Journal of Applied business and Economic Research* ,(15), 25 ,Issn: 0972-7302. .
- 23-Labo,G.Paugam,L.and casta,f.,(2013),"Effect of Joint Auditor pair on conservatism ;Evidence from Impairment tests" ,*Available at :http//Hal.archives ouvertes.fr/hal-00993007*.
- 24-Lesage,c and sakel.n.r and kettunen.j ,(2012),"struggie over joint audit" :on behalf of public interest ?*comptabilite's et innovation ,Grenoble,france,pp.cd-rom.hal-009354*.
- 25-Mukhlasin,M.and Jaya ,A.,(2018),"Auditor Tenure and Auditor industry specialization as asignal to Detect fraudulent financial Reporting", *Academy of Accounting and financial studies Journal* ,(22) ,5 .
- 26-Nelson, S. And Shukeri, S., (2011),"Corporate Governance and Audit Report Timeliness: Evidence from Malaysia", *Accounting in Asia Research in A counting in Emerging Economies*, (11).
- 27-Pham.T, Doa.m, and Brown.V.L, (2014),"Investment opportunities and Audit report lag :Intial Evidence ",*Accounting and Finance research* ,(3) ,4.
- 28-Raweh.N.A, Kamardin.H and Malik .M ,(2019),"Audit committee characteristics and Audit Report lag :Evidence from Oman ",*International Journal of Accounting And Financial Reporting* ,(9),1.

- 29-samra,Y,M, El Zahar,H, and Fayed,H,M,A ,(2022)," "The Impact of Joint Audit on judit-Planning Quality-A field study" , *scientific Journal for Financial and commercial studies and Researches* ,(3),1 ,pp 35-82 .
- 30-Vajriyanti.E, subekti.I and Ghofar.A,(2017),”The Effect of Industrial Specialist Auditor and The mechanism of Audit committee on Earnings management with prudence as moderating Variable “,*Imperial journal of interdisciplinary research* ,(3),7, issn: 2454-1362 , <http://www.onlinejournal.in>.
- Velta,p.and Azibi.J ,(2015),"Are Joint Audits a proper instrument for increased audit Quality ?", *British journal of Applied science &Technology*,(7) ,6.
 - Wiyantoro.l.s and Usman.f,(2018),"Audit Tenure and Quality to Audit Report lag in Banking ",*European research studies Journal*,(xx),1,3.